



# La determinación objetiva de la base imponible en el IRPF: análisis de sus aspectos más controvertidos

**Joaquín Álvarez Martínez**

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.  
Universidad de Zaragoza*

## Extracto

El presente artículo tiene por objeto el análisis de algunos de los aspectos más controvertidos del método de determinación objetiva de la base imponible en el IRPF. A estos efectos, se estudian, en primer lugar, las diversas razones justificativas del referido régimen, examinando, en segundo término, la adecuación de dicho sistema a los principios de justicia tributaria, para concluir, por último, con el estudio de los diferentes requisitos necesarios para quedar sometido al mismo.

**Palabras clave:** determinación objetiva; base imponible; IRPF.

Fecha de entrada: 18-06-2019 / Fecha de aceptación: 04-07-2019

**Cómo citar:** Álvarez Martínez, J. (2019). La determinación objetiva de la base imponible en el IRPF: análisis de sus aspectos más controvertidos. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 437-438, 43-82.





# The objective quantification of the tax base in the IRPF: analysis of its most controversial aspects

Joaquín Álvarez Martínez

## Abstract

This paper study the most controversial aspects of the objective quantification method of the tax base in IRPF. Whit this purpose, we analyze the justifying reasons for the regime and your adequacy to the principles of tax justice, to conclude with the exam of the necessary conditions to be subjected to the aforementioned method.

**Keywords:** objective quantification; tax base; IRPF.

**Citation:** Álvarez Martínez, J. (2019). La determinación objetiva de la base imponible en el IRPF: análisis de sus aspectos más controvertidos. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 437-438, 43-82.



## Sumario

1. Una primera aproximación a la materia objeto de estudio: origen y configuración actual
2. Las razones justificativas del régimen de determinación objetiva
  - 2.1. Reducción de deberes formales (simplificación) y de costes indirectos
  - 2.2. Garantizar la seguridad jurídica (menor litigiosidad) y un nivel mínimo de recaudación
  - 2.3. Imposibilidad de control y potenciación de la lucha contra el fraude fiscal
3. La adecuación del sistema a los principios de justicia tributaria
  - 3.1. El principio de capacidad económica
  - 3.2. El principio de igualdad
  - 3.3. El principio de reserva de ley
  - 3.4. Una cuestión adicional: la voluntariedad del régimen como pretendida característica legitimadora de la constitucionalidad del mismo
4. El ámbito de aplicación del sistema de determinación objetiva: delimitación y requisitos
  - 4.1. Sujetos y actividades acogidas al sistema
  - 4.2. Límites cuantitativos
  - 4.3. La voluntariedad del sistema: la renuncia al mismo

Referencias bibliográficas

**Nota:** El presente trabajo se enmarca dentro del proyecto de investigación del Ministerio de Economía y Competitividad «La simplificación de la imposición sobre la renta» (Ref. DER2016-77480-P), cuyo investigador principal es el Prof. Dr. José María Lago Montero.

## 1. Una primera aproximación a la materia objeto de estudio: origen y configuración actual

Como es bien sabido, una de las cuestiones cardinales que siempre se suscitan en orden a la configuración normativa de cualquier tributo variable aparece constituida por la delimitación de su base imponible y del régimen jurídico al que esta última se encuentra sometida, y ello en un doble sentido: de una parte, en lo concerniente al establecimiento de las diferentes previsiones cuya aplicación va a permitir la adecuada cuantificación del importe al que aquella asciende; y, de otra, e íntimamente relacionada con la anterior, en lo relativo a la concreción de los posibles métodos a través de los cuales puede llevarse a cabo la determinación de la misma.

Siendo esto así, y centrándonos en el segundo de los aspectos reseñados, cabe señalar que ya la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (LGT de 1963), se ocupó, desde su redacción primigenia, de abordar el mismo, indicando el artículo 47 de aquella, en ese instante, que «La ley propia de cada tributo establecerá los medios y métodos para determinar la base imponible dentro de los siguientes regímenes: a) Estimación directa; b) Estimación objetiva; y c) Estimación por jurados». Dicho precepto sería objeto, con el paso del tiempo, de diversas modificaciones, siendo sustituidas, en un primer momento, las menciones a los jurados y a la estimación objetiva por las de estimación indirecta y estimación objetiva singular, respectivamente<sup>1</sup>, para volver a contemplar de nuevo, al hilo de una reforma posterior, la mera referencia a la estimación objetiva<sup>2</sup>.

En vista de lo anterior, y de la indiscutible importancia que reviste dicha materia, no es en modo alguno extraño –más bien lo contrario– que la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), hoy vigente, se haya ocupado nuevamente de esta cuestión, disponiendo, en este sentido, su artículo 50.2 que «La base imponible podrá determinarse por los siguientes métodos: a) Estimación directa. b) Estimación objetiva. c) Estimación indi-

---

<sup>1</sup> Reforma introducida por la Ley 10/1985, de 26 de abril, de modificación parcial de la Ley General Tributaria (art. segundo).

<sup>2</sup> Modificación operada por la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (disp. adic. cuarta).

recta», previsión esta última que, a su vez, viene a complementarse con la recogida en el artículo 50.3 de dicho texto legal, en cuya virtud:

Las bases imponibles se determinarán con carácter general a través del método de estimación directa. No obstante, la ley podrá establecer supuestos en que sea de aplicación el método de estimación objetiva, que tendrá, en todo caso, carácter voluntario para los obligados tributarios.

Como de inmediato se comprueba, la actual LGT ha venido a mantener en su seno los tres métodos de determinación de la base imponible recogidos por su predecesora, con la única salvedad de que, al referirse a los mismos en su conjunto, aquella ha procedido a omitir la mención a las palabras «régimen» y «medios», expresiones ambas distintas a la de «métodos»<sup>3</sup> y que sí aparecían plasmadas en la LGT de 1963<sup>4</sup>, omisión que, si bien ha sido objeto de crítica por un sector de la doctrina<sup>5</sup>, entendemos que constituye, en último extremo, una cuestión terminológica<sup>6</sup> carente de cualquier tipo de relevancia práctica<sup>7</sup>, por lo que todas aquellas serán utilizadas, de forma indistinta, a lo largo del presente trabajo.

Sea como fuere, y a la vista de lo anterior, resulta evidente que la delimitación de los distintos métodos de determinación de la base imponible ha venido constituyendo, desde siempre, una de las grandes preocupaciones de nuestro legislador. Y buena prueba de ello la constituye –ya en lo que a la determinación objetiva concierne– el hecho de que los antecedentes más remotos de la misma se sitúen más allá de la propia LGT de 1963, habiéndose ubicado su germen en la Ley de reforma tributaria de 26 de diciembre de 1957,

<sup>3</sup> En este sentido, Pita Grandal (2009, p. 22) ha venido a señalar que mientras que:

[...] el régimen alude en todo caso al régimen jurídico que disciplina una materia [...], el método, en el ámbito de los regímenes de determinación de bases imponibles, hace referencia a la técnica jurídica empleada para la delimitación de la base, según los medios que resulten relevantes para cifrar la base imponible.

En un sentido semejante vino a manifestarse, ya dos décadas antes, Génova Galván (1986, p. 23).

<sup>4</sup> En concreto, la redacción definitiva que vino a presentar el artículo 47 de la LGT de 1963 –obra de la ya mencionada disp. adic. cuarta de la Ley 18/1981, de 6 de junio– fue la siguiente: «La ley propia de cada tributo establecerá los *medios* y *métodos* para determinar la base imponible, dentro de los siguientes regímenes: a) Estimación directa; b) estimación objetiva; c) estimación indirecta» (la cursiva es nuestra).

<sup>5</sup> Por todos, Pita Grandal (2009, p. 22).

<sup>6</sup> A este respecto, debe recordarse que ya el Informe de la Comisión para el Estudio y Propuestas de Medidas para la reforma de la Ley General Tributaria (2001, p. 73) vino a sugerir la necesidad de efectuar, a la hora de ordenar la materia relativa a la base imponible, una reflexión acerca de cuál debía ser la terminología concreta a emplear en este aspecto concreto.

<sup>7</sup> Hasta el punto de que no resulta extraño que alguna autora (García-Torres Fernández, 2007, p. 309) utilice, de modo indistinto, los términos de «régimen», «método» y «sistema» en referencia a la determinación objetiva.

la cual, como es sabido, vino a dar cabida a las –así denominadas– evaluaciones globales y al régimen de convenios<sup>8</sup>.

Con posterioridad, y como es sabido, dicho sistema vino a evolucionar, en un primer instante y por obra de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, reguladora del impuesto sobre la renta de las personas físicas, hacia la estimación objetiva singular –si bien, en lo que a nosotros interesa, en su modalidad simplificada<sup>9</sup>–, para ya, en un momento posterior, y a raíz de la Ley 18/1991, de 6 de junio, reguladora de ese mismo impuesto, así como de su reglamento de desarrollo<sup>10</sup>, consolidarse de manera definitiva, en sede de nuestro ordenamiento tributario, con el nombre por el que, desde aquel entonces, viene siendo conocida: estimación objetiva por signos, índices y módulos<sup>11</sup>.

Ello se ve corroborado por la circunstancia de que las posteriores regulaciones de las que, en esta concreta materia y en sede del impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF), nos ha venido dotando el legislador –esto es, las previstas en la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, el RDleg. 3/2004, de 5 de marzo, y la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, actualmente vigente– han mantenido, con alguna que otra variación, el mencionado sistema, el cual ha sido caracterizado por nuestra doctrina como *alternativo* –al método de determinación directa– (Navarro Faure, 1993, p. 93; Juan Lozano, 1996, p. 59; Cruz Padiá, 2006, p. 40; Muleiro Parada, 2009, p. 75; Sánchez Huete, 2012, p. 21; Simón Mataix, 2000, pp. 131 y 132)<sup>12</sup> e *indiciario* –al constituir los módulos utilizados para el cálculo del rendimiento neto unos datos externos al hecho imponible– (Merino Jara, 1992, p. 999 y 2013, p. 449; Martínez Muñoz y Navarro Faure, 2007, p. 23, y Navarro Faure, 1993, pp. 75-76; Del Campo Vázquez, 1999, p. 555; García-Torres Fernández, 2013, p. 27; Sánchez Huete, 2012, p. 25; Martínez-Carrasco Pignatelli, 2016, p. 92; Galapero Flores, 1998, p. 547).

<sup>8</sup> Acerca de los mismos –y, en general, de la evolución histórica de los distintos sistemas de determinación objetiva en España– procedemos a remitirnos al excelente estudio de Muleiro Parada (2009, pp. 29 y ss.).

<sup>9</sup> Sobre la misma puede consultarse la detallada obra de Herrero Madariaga (1985, pp. 163 y ss.).

<sup>10</sup> Real Decreto 1841/1991, de 30 de diciembre (en especial, arts. 17.1 y 28.2).

<sup>11</sup> A este respecto, y como han venido a poner de relieve Merino Jara (1992, p. 996) y Muleiro Parada (2009, p. 49), la mención a la misma constituyó, en aquel instante, la auténtica novedad en este punto, en la medida en que la otra modalidad de determinación objetiva a la que hacía alusión el artículo 19 del Reglamento del IRPF –esto es, la de coeficientes– venía a coincidir, en lo esencial, con el régimen hasta entonces conocido como estimación objetiva singular, en su modalidad normal.

<sup>12</sup> Una opinión distinta –y, a nuestro modo de ver, errada– es la sostenida por Del Campo Vázquez (1999, p. 554), quien califica dicho régimen (así como también el de estimación indirecta) de «subsidiarios» respecto del sistema de determinación directa, circunstancia que, como bien han señalado Juan Lozano (1996, p. 52) y Galapero Flores (1998, p. 548), no tiene lugar en el caso de la estimación objetiva. Por su parte, también Simón Mataix (2000, p. 134) utiliza el calificativo de «subsidiario» en relación con el método de determinación objetiva, y ello sobre la base de que el mismo resulta de aplicación automática (salvo renuncia), circunstancia esta que, en nuestra opinión, denota, por el contrario, el carácter preferente de aquel.

Y ha sido precisamente esta última característica la que ha llevado a una buena parte de los autores a considerar que el método al que nos venimos refiriendo constituye, en efecto, una verdadera *estimación* –en la medida en que el resultado que se alcanza, con el uso de aquel, no parte, a diferencia de la determinación directa, de unos datos reales, no siendo posible, en consecuencia, cuantificar la base imponible de una forma cierta<sup>13</sup>, opinión esta que, sin embargo, no compartimos, entendiéndolo, por el contrario, que nos encontramos ante una auténtica determinación, pues, como bien se ha señalado, en este caso:

[...] no existe una renuncia del legislador a fijar la base imponible, esta se determina con certeza con uno u otro método, porque los medios para determinarla están perfectamente definidos en las normas; lo que ocurre es que, implícitamente, están cuantificando un concepto distinto de renta; la renta real, en un caso, y la renta media o presunta, en otro (Navarro Faure, 1993, p. 75)<sup>14</sup>.

Precisamente por ello, por el hecho de que a través de la determinación objetiva por signos, índices o módulos lo que se cuantifica –y, en consecuencia, es sometido a gravamen– aparece constituido por una renta diversa a la real, no es de extrañar que el mencionado sistema haya venido siendo objeto de permanente controversia desde su aparición, en especial por su difícil armonización con los principios constitucionales de justicia tributaria. Si a ello se une que el mismo afecta de lleno a una figura clave en nuestro sistema tributario, como el IRPF, y que, además, alcanza a un nada despreciable número de contribuyentes<sup>15</sup>, resulta indudable que el estudio acerca de las diferentes cuestiones que en torno al mismo se han venido –y se vienen– suscitando constituye una materia de permanente actualidad.

No obstante, antes de entrar en el debate en torno a los diversos problemas que plantea este sistema tanto desde la perspectiva de los principios constitucionales antes citados,

<sup>13</sup> A este respecto, resulta ya tradicional traer a colación, en este punto, la afirmación realizada por Sainz de Bujanda (1973, p. 207) cuando señala que «la estimación surge precisamente en el instante en que, sea cual fuere la causa, no se considera posible determinar la base. Entonces el legislador autoriza que, en vez de la base definida en las normas, se determine algo distinto a ella». Otros autores que defienden asimismo la tesis de que nos encontramos ante una auténtica «estimación» son Martínez-Carrasco Pignatelli (2016, p. 92), Galapero Flores (1998, pp. 541 y 547), Del Campo Vázquez (1999, p. 555) y Poveda Blanco (1992, p. 130).

<sup>14</sup> Una opinión semejante, acerca de esta concreta cuestión, ha sido también defendida por Muleiro Parada (2009, p. 66) y Sánchez Pedroche (1993, p. 193).

<sup>15</sup> Circunstancias todas ellas puestas de manifiesto, ya en el año 1996, por Martín Queralt (1996, pp. 12-13). Así, y acudiendo a las estadísticas elaboradas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), se comprueba como en el año 2016, de un total de 3.106.469 contribuyentes que declararon rendimientos derivados de actividades económicas en sede del IRPF, 1.253.672 lo hicieron en determinación objetiva (aproximadamente, un 40%), porcentaje este, no obstante, 9 puntos inferior al del año 2010, ejercicio en el cual, de un total de 2.983.559 de declarantes de los referidos rendimientos, 1.481.912 se acogieron al mencionado método (aproximadamente, un 49%).

como de su propio régimen jurídico (en su configuración actual), entendemos oportuno detenernos en otro de los aspectos clave del mismo, esto es, el análisis de las distintas razones que, a lo largo de sus más de 25 años de vigencia, se han venido esgrimiendo en orden a justificar su existencia, y ello al objeto de comprobar si, en efecto, aquellas continúan siendo, hasta hoy, válidas y efectivas.

## 2. Las razones justificativas del régimen de determinación objetiva

Como es de sobra sabido, la aparición, en sede del IRPF, de un sistema objetivo basado en la aplicación de ciertos signos, índices o módulos en orden a la cuantificación de determinadas rentas vino a fundamentarse, en su momento, en diferentes motivos de muy diverso significado, los cuales, dicho de forma resumida, estarían constituidos por los siguientes: la reducción de deberes formales (con la respectiva simplificación), así como de los correspondientes costes indirectos; la consecución de seguridad jurídica (y, por ende, de una menor litigiosidad) y de un nivel mínimo de recaudación; y la imposibilidad de control del conjunto de las actividades económicas unido a la potenciación de la lucha contra el fraude fiscal.

### 2.1. Reducción de deberes formales (simplificación) y de costes indirectos

La primera –y más repetida– de las razones que han venido esgrimiéndose, desde un primer instante, en favor de la determinación objetiva por signos, índices y módulos en el ámbito del IRPF guarda relación con el hecho de que la misma comporta, sin lugar a duda, una significativa disminución de las obligaciones formales que deben cumplir los sujetos acogidos a dicho régimen<sup>16</sup>, lo que conlleva una simplificación del sistema<sup>17</sup>, así como también una relajación de la denominada presión fiscal indirecta<sup>18</sup>, circunstancia esta que re-

---

<sup>16</sup> Tal y como han recordado las Sentencias de los Tribunales Superiores de Justicia de Cataluña de 10 de diciembre de 2013 y Castilla y León (Burgos) de 27 de septiembre de 2013. Por su parte, y ya en lo concerniente al ámbito doctrinal, dicha idea ha sido puesta de manifiesto por Simón Mataix (2000, p. 129), García-Torres Fernández (2013, p. 21), Rodríguez Alonso (2012, p. 2), Sánchez Huete (2012, p. 20) y Del Campo Vázquez (1999, p. 555).

<sup>17</sup> Idea esta de simplificación que, como acertadamente han puesto de manifiesto Ferreiro Lapatza (2005, p. 63) y Cruz Padiá (2006, p. 39) constituye ya un auténtico tópico en sede tributaria. Por lo demás, la simplificación a la que se alude en el texto ha sido reconocida, entre otros, por el último autor mencionado (2006, p. 42), Juan Lozano (1996, pp. 20 y 93), Navarro Faure (1993, p. 91) y Muleiro Parada (2009, p. 93), así como por la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 10 de diciembre de 2013.

<sup>18</sup> En la medida en que, como indica Sánchez Huete (2012, p. 20), ello evita que los sujetos obligados al cumplimiento de dichos deberes formales no tengan que hacer frente al costo que supone encargar



sulta acorde con el principio de limitación de costes indirectos recogido en el artículo 3.2 de la LGT (Martínez-Carrasco Pignatelli, 2016, p. 92; Cruz Padial, 2006, pp. 44-45; Sánchez Huete, 2012, p. 20).

En este sentido, y centrándonos en la regulación actual, es evidente que las obligaciones formales que comporta la utilización de la determinación objetiva mencionada en el párrafo precedente se limitan de una manera importante, pues, frente a la contabilidad ajustada al Código de Comercio o los diferentes libros registros que se exigen, según los diversos supuestos, para aquellos contribuyentes que determinan sus rendimientos de actividades económicas mediante el método de estimación directa (en sus modalidades normal o simplificada)<sup>19</sup>, quienes lo hacen conforme al sistema objetivo deben limitarse, en lo fundamental, a la adecuada conservación de las facturas emitidas y recibidas y de los justificantes de los signos, índices o módulos aplicados<sup>20</sup>.

A este respecto, se ha señalado que dicha simplificación evita los posibles problemas que podría acarrear, para los pequeños y medianos empresarios, bien la exigencia de una contabilidad cuya llevanza no es necesaria, en la práctica, para la correcta gestión de su negocio o actividad (Simón Mataix, 2000, pp. 129, 131 y 139)<sup>21</sup>, bien el cumplimiento de un conjunto de obligaciones documentales y registrales que harían casi imposible la existencia de ciertos negocios que realizan un número importante de operaciones diarias de escasa cuantía (Rodríguez Alonso, 2012, p. 2).

No obstante, dicho fundamento ha sido también objeto de crítica en sede doctrinal, habiéndose indicado que, en el instante actual –segunda década del siglo XXI–, no resulta lógico seguir amparando la existencia de este método de determinación de las rentas empresariales en la necesidad de simplificar los deberes formales de los sujetos sometidos al mismo, al ser incomprensible que estos no puedan llevar, de una forma adecuada, el cómputo de sus datos económico-financieros, siquiera sea a través de una contabilidad

---

dichas tareas a terceros. En idéntica línea se han manifestado Ferreiro Lapatza (2005, p. 68), Martínez Muñoz y Navarro Faure (2007, p. 27), Merino Jara (1992, pp. 985 y 1.004), Juan Lozano (1996, p. 51), Cruz Padial (2006, p. 43), Del Campo Vázquez (1999, p. 555), Fernández López (2001, p. 132), Muleiro Parada (2009, pp. 94-95) y Rodríguez Alonso (2012, p. 2).

<sup>19</sup> Así, ya en 1996 Juan Lozano (1996, p. 49) vino a recordar «que la aplicación de los impuestos personales sobre la renta empresarial descansa sobre una adecuada llevanza de los libros contables», calificando a la contabilidad como «un elemento insustituible [...] que conducirá a la calificación y cuantificación del hecho imponible realizado».

<sup>20</sup> Artículo 68.6 del actual Reglamento del IRPF. No obstante ello, dicho reglamento (art. 68.7) exige asimismo, en determinadas ocasiones, la llevanza de un libro registro de ventas o ingresos (en los casos en que el rendimiento sea cuantificado atendiendo al volumen de actividades) o un libro registro de bienes de inversión (cuando se proceda a la deducción de cantidades por la práctica de amortizaciones).

<sup>21</sup> En un sentido semejante se pronuncia Juan Lozano (1996, p. 50).

simplificada<sup>22</sup>, idea esta –la de la imprescindible exigencia de contabilidad en este ámbito– que, por otra parte, vino ya a ser defendida con ocasión de la reforma del IRPF llevada a cabo en el año 1998<sup>23</sup>.

Por otra parte, el motivo examinado en el presente epígrafe para defender el sistema de determinación objetiva en sede del IRPF ha venido también a ser puesto en tela de juicio al afirmarse que, dado que el mismo constituye, como hemos señalado con anterioridad, un método alternativo al de determinación directa, siendo además la aplicación de aquel voluntaria para los contribuyentes, nos encontramos, en definitiva, ante una opción fiscal (Simón Mataix, 2000, p. 140)<sup>24</sup>, en la cual el verdadero factor que puede inducir a optar por el mismo (o a renunciar a aquel) radicará en la obtención de un mejor tratamiento fiscal –una menor tributación– en sede de dicho impuesto (Merino Jara, 2013, p. 434, y 1992, p. 984; Plaza Vázquez, 2012, p. 2; García-Torres Fernández, 2007, p. 328; Sánchez Huete, 2012, p. 26)<sup>25</sup>, erigiéndose así en una auténtica economía de opción (Muleiro Parada, 2009, pp. 68 y 69; Pita Grandal, 2009, p. 22; Navarro Faure, 1993, p. 89)<sup>26</sup>. De esta manera, la sim-

<sup>22</sup> En este sentido, se muestran especialmente beligerantes con el referido sistema de módulos García-Torres Fernández (2013, p. 29) y Plaza Vázquez (2012, p. 2), autor este último que señala que «Cuando todos tenemos Facebook, la imagen de un empresario [...] que no tiene datos económico-financieros de su empresa es un insulto a la inteligencia de todos». En idéntica línea vinieron a pronunciarse, casi dos décadas antes, Navarro Faure (1993, p. 91) y Poveda Blanco (1992, p. 139), habiendo señalado al respecto:

lo que se presenta como una ventaja para el contribuyente solo podría sostenerse para las empresas de minúscula dimensión o desde una posición de ignorancia o incultura que es todavía más censurable si quien la sostiene es la propia Administración actuando a espaldas del contenido del Código de Comercio y extramuros del progreso y de sus propias instituciones, como es el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

<sup>23</sup> De este modo se pronunció, en concreto, el Informe de la Comisión para el Estudio y Propuestas de Medidas para la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (1998, p. 153), el cual aconsejó la reducción del ámbito de aplicación del método aludido en el texto, y ello por considerar que el mismo resultaba impropio en un IRPF de países de economía avanzada, «donde las prácticas contables deberían exigirse, al menos a un nivel elemental, como requisito imprescindible para el ejercicio de una actividad empresarial».

<sup>24</sup> Se trata, en definitiva, como señala Sánchez Huete (2012, p. 26), de «una planificación conforme a la legalidad, por cuanto supone elegir ante alternativas lícitas».

<sup>25</sup> En relación con esta cuestión, resulta sin duda revelador el ejemplo elaborado por Beamuz Morillas (1993, pp. 114 y 115), autor este que concluye afirmando que «nadie se queda (en el sistema de módulos) para pagar más de lo que le corresponde». Una conclusión similar es sostenida por Rodríguez Alonso (2012, p. 2), al señalar, en relación con el referido régimen, que «si (los empresarios) consideran que (la cantidad a pagar) es desproporcionada a la realidad de su negocio, siempre tienen la opción de renunciar a él».

<sup>26</sup> Por su parte, y ya desde el ámbito jurisprudencial, la consideración del régimen de signos, índices y módulos como una economía de opción ha sido reconocida, de forma reiterada, por el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana (por todas, Sentencias de 10 de octubre de 2017, 4 de mayo de 2016, 20 de enero de 2016 y 10 de diciembre de 2014).

plificación de los deberes formales, en cuanto razón justificativa en la elección del primero de los sistemas citados, pasaría a ocupar, en el proceder del contribuyente, un más que evidente segundo plano.

Evidentemente, es cierto que, frente a esta última consideración, puede esgrimirse el dato de que el contribuyente no conoce, con plena seguridad, cuando menos en un primer momento, si la aplicación del régimen objetivo le resultará económicamente más favorable que el de determinación directa; no obstante, ello no tiene por qué suceder así en ejercicios posteriores, puesto que en los mismos aquel contará ya con una serie de datos previos, extrapolables a declaraciones-liquidaciones sucesivas, que serán de indudable utilidad en orden a tomar una decisión en este punto, no siendo en modo alguno extraño –más bien al contrario– que la elección del método objetivo solo se produzca en aquellos casos en que el cálculo de los respectivos rendimientos conforme a aquel, o bien sea más favorable que el obtenido por aplicación del sistema directo, o bien que, siendo desfavorable, el importe de más calculado sea de tan limitada importancia que se vea compensado por la disminución de las obligaciones formales anejas al régimen de signos, índices o módulos<sup>27</sup>.

## 2.2. Garantizar la seguridad jurídica (menor litigiosidad) y un nivel mínimo de recaudación

Junto a los motivos ya enumerados en el epígrafe precedente, la aceptación de la determinación objetiva en el IRPF ha venido a sustentarse también en la idea de que el mencionado sistema garantiza la seguridad jurídica (Ferreiro Lapatza, 2005, p. 68; Fernández López, 2001, pp. 93-94; Cruz Padiál, 2006, p. 44), dado que aquel permite al contribuyente acogido al mismo tener una aproximación al conocimiento de la carga fiscal a la que se verá sometido (Cruz Padiál, 2006, p. 44; Rodríguez Alonso, 2012, p. 2). A ello se une, por otra parte, el hecho de que dicho sistema, en la medida en que no somete a gravamen las denominadas «rentas fiscales» –esto es, la diferencia existente entre los rendimientos declarados y los realmente obtenidos–, actúa como «escudo protector» frente a posibles comprobaciones efectuadas por parte de la Administración tributaria (Fernández López, 2001, pp. 132-133; Juan Lozano, 1996, p. 119), lo que, unido a la sencillez de aquel, redundará, a su vez, en un menor índice de litigiosidad (Martínez Muñoz y Navarro Faure, 2007, p. 27; Juan Lozano, 1996, p. 93).

No obstante, y si bien es cierto que algunas de las afirmaciones recogidas en el párrafo precedente resultan incuestionables, estimamos que sí cabe poner en tela de juicio la conclusión

---

<sup>27</sup> En idéntico sentido se ha pronunciado Simón Mataix (2000, p. 140), autora esta que trae a colación la Resolución de la propia Dirección General de Tributos de 3 de junio de 1993, en la cual se afirmaba que:

No debe olvidarse que la modalidad de signos, índices y módulos no es obligatoria y, por ello, cuando pudiera entenderse que los rendimientos reales van a ser inferiores [...] podrá renunciarse a la misma [...] y determinar los rendimientos de la actividad mediante estimación directa.

última a la que parecen conducir, en último extremo, el conjunto de aquellas: la relativa a la existencia, en este ámbito, de una menor litigiosidad. Buena prueba de ello es el importante número de problemas que se han venido suscitando, en vía judicial, a la hora de concretar si una específica actividad puede tributar, en efecto, conforme al método de determinación objetiva<sup>28</sup>, en relación con la renuncia a la aplicación de dicho sistema<sup>29</sup> o acerca de la interpretación de ciertos módulos<sup>30</sup>, por citar los supuestos más significativos de conflictividad en esta esfera.

Y no solo eso, sino que es precisamente la última circunstancia indicada –relativa a los módulos y su interpretación/aplicación– la que permite poner en entredicho la idea de seguridad jurídica en los términos que han sido expuestos con anterioridad, tanto más si se tiene en cuenta que el cálculo del importe resultante del empleo de dicho régimen objetivo se ha visto complicado a raíz de la introducción de ciertas previsiones como la minoración por incentivos al empleo, la cual –dicho sea de paso–, aunque debe reputarse de todo punto razonable desde una perspectiva de política social, ha venido a dificultar la aplicación del referido sistema, circunstancia esta, por otra parte, poco coherente con la idea de simplificación que se predica de la determinación objetiva.

Por otra parte, la defensa del régimen del que nos venimos ocupando cuenta también en su favor, al decir de diversos autores de nuestra doctrina, con la circunstancia de que a través del mismo se procede a garantizar el interés general –la propia potencialidad– recaudatoria (Juan Lozano, 1996, pp. 20, 53 y 93; Cruz Padiá, 2006, pp. 42 y 46; Del Campo

<sup>28</sup> Problema este que deriva, en definitiva, de la utilización de los epígrafes propios del impuesto sobre actividades económicas (IAE) al objeto de especificar las actividades singulares incluidas en el ámbito de aplicación de dicho sistema. En este sentido, y a título meramente ejemplificativo de la problemática expuesta en el texto, pueden citarse las Sentencias de la Audiencia Nacional de 19 de enero de 2011 y de los Tribunales Superiores de Justicia de Andalucía (Sevilla) de 30 de marzo de 2015 y 4 de diciembre de 2014 y Andalucía (Granada) de 28 de mayo de 2012; Madrid de 26 de mayo de 2015, 13 de marzo de 2014, 12 de enero de 2011; Comunidad Valenciana de 29 de noviembre de 2017, 10 de abril de 2013 y 27 de octubre de 2010; Castilla y León (Burgos) de 22 de marzo de 2013 y 8 de febrero de 2013; Islas Canarias (Tenerife) de 20 de marzo de 2013; Galicia de 10 de diciembre de 2012; Cataluña de 3 de mayo de 2013, 28 de junio de 2012 y 30 de diciembre de 2011, y Principado de Asturias de 26 de febrero de 2010.

<sup>29</sup> En esta línea, dicha cuestión –o alguno de los aspectos relativos a la misma– ha sido abordada, entre muchas otras, por las Sentencias del Tribunal Supremo de 9 de julio de 2012, 12 de marzo de 2012 y 6 de julio de 2007 y de los Tribunales Superiores de Justicia de Cataluña de 18 de diciembre de 2017 y 10 de diciembre de 2013; Madrid de 21 de junio de 2010 y 15 de marzo de 2007, y Andalucía (Granada) de 11 de julio de 2017 y 25 de febrero de 2011.

<sup>30</sup> Constituyendo sin duda los mejores ejemplos de ello los módulos relativos al personal asalariado y no asalariado, habiéndose pronunciado al respecto de los mismos, a título meramente indicativo, las Sentencias de los Tribunales Superiores de Justicia de Cataluña de 12 de septiembre de 2012; Comunidad Valenciana de 10 de abril de 2013 y 29 de abril de 2002; Madrid de 29 de noviembre de 2012; Andalucía (Granada) de 6 de febrero de 2012 y 19 de diciembre de 2011; Andalucía (Málaga) de 27 de noviembre de 2017; Castilla-La Mancha de 9 de febrero de 2015, 4 de octubre de 2010 y 27 de septiembre de 2010; Aragón de 14 de julio de 2010, y Murcia de 1 de diciembre de 2000 y 19 de abril de 2000.

Vázquez, 1999, p. 555), en la medida en que aquel viene a erigirse «en un cómodo expediente al que se recurre (para) asegurar unos niveles mínimos de recaudación» (Merino Jara, 2013, p. 434, y 1992, p. 984)<sup>31</sup>, conclusión esta que, si bien resulta de muy difícil –cuando no imposible– refutación, viene a entrar, sin lugar a dudas y como más adelante veremos, en directa fricción con algunos de los más elementales principios de justicia tributaria.

### 2.3. Imposibilidad de control y potenciación de la lucha contra el fraude fiscal

El último conjunto de argumentos que ha sido traído a colación a la hora de justificar la existencia del método de determinación objetiva pivota, de una parte, en el dato de la dificultad existente a la hora de que la Administración tributaria –y, más en concreto, la Inspección de idéntico nombre– lleve a cabo una adecuada labor de control del conjunto de sujetos que desarrollan actividades de carácter empresarial, dado el elevado número de los mismos y las propias limitaciones operativas –cuando menos en número de efectivos– de aquella (Merino Jara, 2013, p. 434, y 1992, pp. 984-985; Juan Lozano, 1996, p. 51; Simón Mataix, 2000, p. 129; Sánchez Pedroche, 1993, p. 193; García-Torres Fernández, 2007, pp. 310-311; Beamuz Morillas, 1993, p. 114), circunstancia que se ve agravada, ya a nivel de los órganos de gestión, por el hecho de que las rentas derivadas de tales actividades no se encuentren sometidas, con carácter general, a retención (Juan Lozano, 1996, p. 51). De ahí que –se afirma– el referido régimen facilita la citada labor de comprobación administrativa, en la medida en que será suficiente, a estos efectos, con examinar la realidad de los módulos aplicados y las correspondientes operaciones de cuantificación (Muleiro Parada, 2009, p. 91; Navarro Faure, 1993, p. 90; Fernández López, 2001, pp. 131-132; García-Torres Fernández, 2013, p. 21).

Junto a lo anterior, y en estrecha conexión con ello, se ha señalado que la implantación de la determinación objetiva ayuda a hacer más efectiva la lucha contra el fraude (Navarro Faure, 1993, pp. 90-91; Juan Lozano, 1996, p. 93; Sánchez Pedroche, 1993, p. 213; Muleiro Parada, 2009, p. 91; Fernández López, 2001, pp. 131-132; Simón Mataix, 2000, p. 134)<sup>32</sup>, puesto que la simplificación de la tarea de comprobación que aquel comporta posibilita la liberación de un importante volumen de personal de la Administración tributaria, permitiendo, de esta manera, destinar un mayor número de recursos humanos al control de aquellos otros contribuyentes que declaran sus rentas de conformidad con el método de determinación directa y, en especial, con respecto a los que presentan una mayor capacidad económica (Fernández López, 2001, p. 91; Navarro Faure, 1993, pp. 90-91; Sánchez

<sup>31</sup> De idéntica forma han venido a pronunciarse Galapero Flores (1998, pp. 548-549), Sánchez Pedroche (1993, pp. 224-225) y Fernández López (2001, pp. 132-133).

<sup>32</sup> Dicha idea ha sido puesta de relieve, asimismo, por la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 10 de diciembre de 2013.

Pedroche, 1993, p. 213; Beamuz Morillas, 1993, p. 104). Empero, lo cierto es que tanto la razón ahora apuntada, como la mencionada en el párrafo precedente, han sido puestas en tela de juicio en sede doctrinal.

Así, en lo que respecta a la primera de ellas, y dejando aparte el dato del innegable desarrollo que han venido experimentando en el último cuarto de siglo (en especial, gracias a los recursos informáticos) las posibilidades de control de la Administración tributaria, se ha señalado lo siguiente:

[...] la demagógica e ingenua –o no tan ingenua– creencia de que la simplificación en el cálculo de la base y en la declaración permite un control personalmente más suave [...] supone creer que la economía sumergida se nutre fundamentalmente de pocos contribuyentes de muy elevados medios económicos y no de miles y miles de contribuyentes normales que en todo o en parte ocultan su actividad al Fisco. Por el contrario, la aplicación de un sistema simplificado exige poner a su servicio todos los medios personales y materiales para lograr [...] su fin primordial: la incorporación de todos los ciudadanos al sistema fiscal (Ferreiro Lapatza, 2005, p. 77)<sup>33</sup>.

Por su parte, y ya en lo referente a la consideración de la determinación objetiva como mecanismo eficaz en la lucha contra el fraude, poca duda cabe de que la realidad ha venido a demostrar lo contrario, constituyendo aquel un auténtico foco de conductas fiscalmente defraudatorias (Merino Jara, 2013, p. 434; García-Torres Fernández, 2007, p. 311; Cruz Padiá, 2006, p. 41; Plaza Vázquez, 2012, p. 2; Martínez-Carrasco Pignatelli, 2016, p. 93; Sánchez Huete, 2012, p. 21) –las cuales, dicho sea de paso, hacen imposible la liberación de efectivos antes aludida<sup>34</sup>–. Ciertamente es, como bien se ha señalado, que dicho fraude no reside en el régimen en sí mismo considerado (Muleiro Parada, 2009, p. 98), pero también lo es que al amparo de este último han venido a surgir ciertas prácticas fraudulentas que, en sede del IRPF, cabría sintetizar en las dos siguientes: de una parte, que actividades económicas que superasen los límites previstos en relación con el referido sistema fueran objeto de una fragmentación artificial en varias actividades de idéntico contenido y naturaleza con el único fin de evitar la exclusión en la aplicación de aquel; y, de otra, la proliferación de la –así denominada– facturación sincronizada<sup>35</sup>, esto es, la emisión de facturas falsas

<sup>33</sup> Por otra parte, el ahorro de medios personales al que se ha hecho referencia en el texto viene a contrastar, en cierta manera, con la existencia, en el seno de las propias Delegaciones de la AEAT, de una específica «Unidad de Módulos», a la cual han venido a referirse tanto algunos autores (por todos, Beamuz Morillas, 1993, p. 102), como diversos pronunciamientos de nuestros tribunales (Sentencias de los Tribunales Superiores de Justicia de Andalucía [Granada] de 28 de mayo de 2012 y 19 de diciembre de 2001 y Andalucía [Sevilla] de 4 de diciembre de 2014).

<sup>34</sup> Problemática puesta de relieve, con acierto, por Beamuz Morillas (1993, p. 121), quien advierte de los efectos perversos que ello provoca en todo el sistema tributario.

<sup>35</sup> Denominación utilizada por Beamuz Morillas (1993, p. 120).

por parte de los propios contribuyentes sometidos a la determinación objetiva en favor de aquellos sujetos situados fuera de la órbita de la misma (García-Torres Fernández, 2013, pp. 21 y ss.; Sánchez Huete, 2012, pp. 28-33)<sup>36</sup>.

A este respecto, y dejando aparte ahora el examen de los comportamientos que tienden a evitar la exclusión de una actividad del régimen de determinación objetiva por razón de la superación de ciertas cuantías –cuestión esta que será objeto de análisis en un epígrafe posterior–, es de sobra conocido que uno de los más graves problemas generados por la naturaleza «objetiva» del susodicho método ha sido el del tráfico ilegal de facturas, pues no en vano aquel vino a posibilitar, durante no poco tiempo, la deducibilidad de gastos inexistentes –con el consiguiente ahorro fiscal– a ciertos sujetos ajenos al referido sistema sin que ello comportase, además, coste tributario alguno para los que, estando sometidos al mismo, emitiesen las respectivas facturas hasta el límite del importe que determina la mencionada exclusión (Merino Jara, 2013, p. 436; Sánchez Huete, 2012, p. 32).

Y buena prueba de lo anterior la constituye el hecho de que nuestro legislador, con el objeto de poner coto a dicha actuación ilícita, procediera, en un primer instante<sup>37</sup>, a la introducción, en sede del IRPF, de una retención del 1 % sobre los ingresos íntegros obtenidos por quienes, realizando ciertas actividades empresariales<sup>38</sup>, declarasen sus rendimientos a través del régimen de determinación objetiva<sup>39</sup> y, ya un tiempo más tarde, a la exclusión directa de una buena parte de tales actividades del ámbito de aplicación de aquel<sup>40</sup>.

---

<sup>36</sup> Por su parte, dicho fraude es extensivo a otros impuestos, singularmente el IVA, puesto que, como bien vinieron a recordar Navarro Faure (1993, p. 97) y Beamuz Morillas (1993, p. 121), el contribuyente sujeto al régimen de determinación objetiva no va a encontrar ventaja alguna en el hecho de recibir facturas con el referido impuesto repercutido, trasladando con ello la conducta defraudatoria a los proveedores de la pequeña y mediana empresa.

<sup>37</sup> En concreto, a través de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal.

<sup>38</sup> Actividades que aparecen enumeradas, en la actualidad, en el apartado segundo del artículo 95.6 del Reglamento del IRPF.

<sup>39</sup> Medida que fue objeto de diversas –y certeras– críticas por parte de nuestra doctrina, habiendo realizado un compendio de todas ellas Muleiro Parada (2009, pp. 201-205).

<sup>40</sup> Circunstancia acontecida por obra de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, norma esta que procedió a dar una nueva redacción a la disposición adicional 36.<sup>a</sup> de la Ley del IRPF, la cual, bajo el título de «Actividades excluidas del método de estimación objetiva a partir de 2016», vino a disponer que:

La Orden Ministerial por la que se desarrollen para el año 2016 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido no incluirá en su ámbito de aplicación las actividades incluidas en la división 3, 4 y 5 de la sección primera de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas a las que sea de aplicación el artículo 101.5 d) de esta ley en el periodo impositivo 2015.

Ello supuso la expulsión del mencionado sistema de un total de 15 actividades.

### 3. La adecuación del sistema a los principios de justicia tributaria

Como puede comprobarse por la lectura de las páginas precedentes, una buena parte de las razones que han sido esgrimidas para justificar la implantación, en el ámbito del IRPF, de la determinación objetiva por signos, índices y módulos como método de cuantificación de los rendimientos de actividades económicas resultan ciertamente discutibles, lo que podría llevar, ya desde un primer momento, a cuestionar la propia pervivencia de dicho sistema. No obstante, es también innegable que algunos de los referidos motivos pueden seguir reputándose válidos, respondiendo los mismos, como bien se ha señalado, a intereses particulares y generales dignos de protección jurídica (Juan Lozano, 1996, p. 54).

De ahí que no pueda sino compartirse la opinión mantenida por alguna autora cuando afirma que «no puede rechazarse ni admitirse con carácter absoluto el establecimiento de tales regímenes de "forfetizaciones", "esquemalizaciones" o "simplificaciones"» (Juan Lozano, 1996, p. 54); bien al contrario, resulta imprescindible, a los efectos de alcanzar una conclusión a este respecto, examinar cuál es la regulación a la que se encuentra sometido el citado sistema de determinación objetiva y, en especial, si la misma se acomoda a las exigencias de los principios constitucionales de justicia tributaria.

#### 3.1. El principio de capacidad económica

Como es sobradamente conocido, la determinación directa de la base imponible constituye el sistema que permite cuantificar, de manera más real o perfecta, las rentas derivadas de las actividades económicas, siendo, por ello, la que mejor se adapta al deber de contribuir desde la perspectiva del principio de capacidad económica. Dicha afirmación –de la que se han hecho eco nuestros tribunales<sup>41</sup>– cuenta, asimismo, con el respaldo unánime de la doctrina (Fernández López, 2001, p. 49; Muleiro Parada, 2009, p. 88; Martínez-Carrasco Pignatelli, 2016, pp. 92-93; Cruz Padial, 2006, p. 34), la cual no ha cejado en defender que el referido método es el que mejor permite reflejar cuál es la auténtica capacidad contributiva de un determinado sujeto (Ferreiro Lapatza, 2005, p. 64), resultando el más adecuado para la medición de esta última y, por consiguiente, el que mejor responde a las exigencias propias del susodicho principio constitucional<sup>42</sup>.

<sup>41</sup> Pudiendo destacarse, por su claridad, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 10 de diciembre de 2013.

<sup>42</sup> A este respecto, afirma Del Campo Vázquez (1999, p. 554) que el mismo:

[...] es el método más adecuado para medir la capacidad económica efectiva del sujeto pasivo, y por tanto el que con más exactitud garantiza que en el acto de imposición tomen



Frente a ello, se ha venido considerando que el método de determinación objetiva no puede ser, a la vista del mencionado principio, sino objeto de crítica, dado que, como bien se ha señalado, el mismo procede al cálculo de los rendimientos de la actividad económica tomando como base –y aplicando– un conjunto de parámetros previamente preestablecidos que buscan, en exclusiva, un acercamiento al rendimiento medio del sector empresarial, lo que implica, de antemano, una renuncia al cálculo de la específica capacidad económica de cada contribuyente, proceder este que entra en directa contradicción con la justicia fiscal individual (Cruz Padial, 2006, p. 41).

En este sentido, pocas dudas caben de que la utilización de los correspondientes parámetros o magnitudes a los efectos de concretar los rendimientos en cuestión dará lugar, en el conjunto del sistema, al cálculo de un rendimiento medio, el cual solo en ocasiones excepcionales podrá llegar a coincidir con el realmente obtenido (Sánchez Huete, 2012, pp. 21-22), circunstancia que ha venido a ser reconocida, de modo expreso, por nuestros tribunales<sup>43</sup> y que supone, en definitiva, que el recurso al método al que venimos haciendo alusión comportará, en mayor o menor medida, un alejamiento de la auténtica capacidad económica del contribuyente<sup>44</sup>.

Por otra parte, y estrechamente relacionado con lo anterior, se ha puesto de relieve, a los efectos de incidir en la vulneración del principio constitucional que ahora nos ocupa, el hecho –ya señalado con anterioridad– de que los diferentes signos, índices o módulos empleados en orden al cálculo del rendimiento neto son datos externos al hecho imponible y alejados de la realidad que el mismo supone (Ferreiro Lapatza, 2005, p. 64; Fernández López, 2001, p. 144)<sup>45</sup>. Así, es pauta común tomar, como ejemplos de aquellos, determinados parámetros (como la superficie del local, los trabajadores, la potencia eléctrica, el número de vehículos, etc.), que no constituyen, *per se*, índices directos de la renta empre-

---

cuerpo los principios constitucionales (así el de capacidad económica) que deben informar el establecimiento y la exigencia de los tributos.

En idéntico sentido se ha pronunciado Pita Grandal (2009, p. 18).

<sup>43</sup> Constituyendo buen ejemplo de ello las Sentencias del Tribunal Constitucional de 16 de octubre de 2017 y 1 de diciembre de 2016, las cuales recuerdan que «la estimación objetiva por signos, índices o módulos de la base imponible de un tributo por su propia naturaleza solo puede arrojar un resultado estimativo, a diferencia de lo que acontece con la estimación directa».

<sup>44</sup> Afirmación recogida en la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 27 de octubre de 2010. Ello se ha visto corroborado, asimismo, por el Tribunal Supremo, el cual vino a recordar, en su Sentencia de 9 de diciembre de 2003, que «el régimen de estimación por módulos en el IRPF [...] es un sistema ajeno a la determinación exacta o real del beneficio neto empresarial».

<sup>45</sup> Una opinión idéntica vino a sostener, asimismo, Juan Lozano (1996, pp. 36 y 64), autora que reconoce que nos encontramos ante una visión sesgada del hecho real que constituye y conforma la definición legal de renta, y ello «al adoptar un sistema de determinación de la renta empresarial que prescinde por completo de los elementos internos al beneficio de la actividad».

sarial en sí misma considerada (como podría ser el volumen de ventas o ingresos brutos) (Ferreiro Lapatza, 2007, pp. 12-13), lo que provoca, en suma, el no sometimiento a gravamen del elemento material del hecho imponible del IRPF (la referida renta), sino de algo completamente distinto (Ferreiro Lapatza, 2007, pp. 12-13; Navarro Faure, 1993, p. 84; Fernández López, 2001, p. 144)<sup>46</sup>.

De este modo, viene a prescindirse de la auténtica realidad para crear una apariencia jurídica (Fernández López, 2001, p. 152), sustituyéndose la verdad material por una meramente formal a través del mecanismo de la ficción (Génova Galván, 1985, pp. 330-331; Merino Jara, 1992, p. 999, y 2013, p. 450; Juan Lozano, 1996, pp. 97 y 100; Martínez Muñoz y Navarro Faure, 2007, p. 23; Navarro Faure, 1993, p. 84; Fernández López, 2001, p. 152), lo que convierte en prácticamente indiscutible el resultado alcanzado por medio del sistema de determinación objetiva, dado que el mismo no admite prueba en contrario (Sánchez Huete, 2012, p. 25; Juan Lozano, 1996, p. 97) mucho más allá de la demostración de la incorrecta aplicación de los correspondientes signos, índices o módulos previstos en la respectiva orden ministerial (Fernández López, 2001, p. 152).

En definitiva, y como bien se ha señalado, el resultado que en última instancia se produce, en estas situaciones, no es otro que la sustitución de lo real-individual (o verdad singular) por lo real-colectivo (o verdad-promedio) (Beamuz Morillas, 1993, p. 112), recayendo el gravamen correspondiente no sobre la renta obtenida por el contribuyente, sino sobre una meramente atribuida por la Administración, produciéndose una evidente discordancia entre lo verdaderamente gravado y el índice de capacidad económica que el tributo pretende someter a imposición (Navarro Faure, 1993, p. 87)<sup>47</sup>.

Y si esto es ya de por sí criticable desde la perspectiva del principio ahora examinado, dicha situación se acentúa, sin lugar a dudas, si se tiene en cuenta que, una vez conformados los respectivos rendimientos de acuerdo con dichas premisas, no resultará posible proceder al gravamen de las denominadas «rentas fiscales» –esto es, la diferencia entre los

---

<sup>46</sup> De ahí que, a los efectos de superar esta deficiencia y evitar la distorsión entre la realidad y lo cuantificado de acuerdo con el sistema de determinación objetiva, diversos autores hayan propuesto la idea de tomar en consideración, a los efectos de la referida cuantificación, elementos propios de la materia imponible gravada por el IRPF (como los ya mencionados ingresos brutos), pudiendo consultarse al respecto los trabajos de Ferreiro Lapatza (2005, p. 76, y 2007, pp. 12-13), Merino Jara (2013, p. 450) y Sánchez Huete (2012, p. 44).

<sup>47</sup> Dicha circunstancia ha sido también resaltada por Sánchez Pedroche (1993, pp. 214-216), autor este que, examinando esta misma cuestión desde la perspectiva del derecho tributario italiano, recuerda las severas críticas formuladas en esta línea, en sede doctrinal, debiendo destacarse, entre ellas, la efectuada por Moschetti, quien afirma, de manera rotunda:

[...] que la transformación del IRPF (y del ISoc) de tributos sobre la renta real o efectiva a impuestos sobre la renta real o media constituye una involución desde el punto de vista sustancial e ilegítima desde el punto de vista constitucional.

rendimientos realmente obtenidos y los cuantificados conforme al sistema objetivo—, dado que, si bien es cierto que esta cuestión no dejó de ser polémica en otro momento<sup>48</sup>, dicha posibilidad no existe en la actualidad, al encontrarse expresamente prohibida por el artículo 31.2 de la Ley del IRPF hoy vigente<sup>49</sup>.

En relación con este punto, y con independencia de los peligros que pueden derivarse del referido precepto<sup>50</sup>, lo cierto es que, a la vista de su tenor literal, las diferencias de renta anteriormente apuntadas no están —cuando menos, en un principio— sometidas a imposición, circunstancia que ha sido puesta de relieve por nuestros tribunales, los cuales han recordado la vigencia de dicha previsión y los efectos consustanciales a la misma<sup>51</sup>. De ahí que no sea extraño que, en aras de lograr una mayor adecuación del sistema objetivo al principio de capacidad económica, algún autor haya venido a sugerir la necesidad de suprimir la previsión a la que ahora hacemos alusión, sometiendo a gravamen las diferencias antes apuntadas<sup>52</sup>, solución esta última que, por otra parte y ya en sede normativa, fue contemplada, en su momento, en el ámbito de la legislación foral.

---

<sup>48</sup> A este respecto, nos remitimos a las consideraciones efectuadas por Merino Jara (1992, pp. 989-991) y Juan Lozano (1996, pp. 112-120).

<sup>49</sup> A cuyo tenor:

La aplicación del método de estimación objetiva nunca podrá dar lugar al gravamen de las ganancias patrimoniales que, en su caso, pudieran producirse por las diferencias entre los rendimientos reales de la actividad y los derivados de la correcta aplicación de estos métodos.

<sup>50</sup> Los cuales han sido señalados por Merino Jara (2013, p. 442), al indicar, de una parte, que «la Administración asumirá el riesgo de que se incluyan por el contribuyente como rentas fiscales lo que verdaderamente sean ganancias patrimoniales no justificadas» y, de otra, que aquel «puede verse abocado a demostrar que el exceso de renta que, en su caso, se detecte tiene su origen, precisamente, en la aplicación de dicho régimen (el de determinación objetiva)», aspecto este último puesto de relieve, asimismo, por García-Torres Fernández (2007, pp. 315-327). Es más, como bien se ha apuntado, la previsión en cuestión puede resultar un instrumento idóneo para dar cobertura a operaciones de blanqueo de capitales, problemática esta advertida por la última autora citada (2013, p. 29) y Sánchez Huete (2012, pp. 38-42).

<sup>51</sup> Así, resulta especialmente rotunda la afirmación realizada por la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura de 7 de octubre de 2014, la cual afirma:

El tenor literal y sistemático del artículo significa que no es posible comparar el rendimiento real de la actividad con el rendimiento objetivo de la misma, a fin de gravar la ganancia patrimonial resultante si se comprobara que el rendimiento real es superior. Se trata de una norma de cierre del sistema para evitar que la comprobación de un rendimiento real superior al objetivo pudiera gravarse en el tributo.

En un sentido muy semejante se pronuncia la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 27 de octubre de 2010.

<sup>52</sup> Nos referimos a Beamuz Morillas (1993, pp. 114 y 115), quien, al hilo de esta concreta cuestión durante la vigencia de la Ley del IRPF de 1991, vino a calificar la exención de las «rentas fiscales» de auténtico disparate.

En este sentido, cabe recordar que, en efecto, las Normas forales 6/2006, de 29 de diciembre (Vizcaya), 10/2006, de 29 de diciembre (Guipúzcoa), y 3/2007, de 29 de enero (Álava), reguladoras, todas ellas, del IRPF en los respectivos territorios, vinieron a dar cabida a una concreta previsión a este respecto, en virtud de la cual:

La aplicación de esta modalidad de estimación objetiva nunca podrá dejar sin someter a gravamen los rendimientos reales de la actividad económica. En el supuesto de producirse diferencia entre el rendimiento real de la actividad y el derivado de la correcta aplicación de esta modalidad de determinación del rendimiento neto, se procederá al ingreso o devolución de la cuota resultante, sin que resulten exigibles el recargo por ingreso fuera de plazo, los intereses de demora o las sanciones.

No obstante lo anterior, cabe recordar, asimismo, que la citada disposición fue objeto de sendos recursos de inconstitucionalidad, habiendo concluido el Tribunal Constitucional, de un modo que no deja atisbo a la duda, que:

[...] no puede considerarse que respeta el concepto de estimación objetiva contenido en la Ley General Tributaria aquel régimen que obliga al contribuyente, en el supuesto de producirse diferencia entre el rendimiento real de la actividad y el derivado de la correcta aplicación del régimen de estimación objetiva, a proceder al ingreso o devolución de la cuota resultante [...] pues la inamovilidad de la cuantía derivada de la correcta aplicación de la estimación objetiva es una característica intrínseca de aquel régimen de determinación de la base del tributo<sup>53</sup>.

En consecuencia, y a la vista de la contundencia de dicho pronunciamiento, resulta obvia, en el actual IRPF, la no sujeción a gravamen, en el ámbito del sistema de determinación objetiva, de las denominadas «rentas fiscales», aspecto este que, como bien se ha apuntado, constituyó el mayor incentivo de la regulación introducida, por parte de la Ley del IRPF de 1991, para los rendimientos de las actividades económicas (Merino Jara, 1992, p. 989; Juan Lozano, 1996, p. 111; Muleiro Parada, 2009, p. 49), y que, como ya hemos teni-

<sup>53</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional de 16 de octubre de 2017, la cual asume los postulados marcados acerca de este tema, ya con anterioridad, por la Sentencia del referido Tribunal de 1 de diciembre de 2016. Sea como fuere, no puede dejar de indicarse que en el instante en que se examinaron los respectivos recursos de inconstitucionalidad interpuestos ya habían sido aprobadas las nuevas normas forales reguladoras del IRPF en los territorios de Guipúzcoa (Norma foral 3/2014, de 17 de enero), Vizcaya (Norma foral 13/2013, de 5 de diciembre) y Álava (Norma foral 33/2013, de 27 de noviembre), presentando todas ellas, como denominador común en la materia que nos ocupa, la supresión del sistema de determinación objetiva de los rendimientos de las actividades económicas, los cuales deberán ser cuantificados, en todo caso, de conformidad con el método de determinación directa, ya sea en su modalidad normal o simplificada.

do ocasión de indicar en párrafos precedentes, no viene sino a confirmar, a nuestro modo de ver, el más que dudoso respeto que dicho método guarda con el principio de capacidad económica constitucionalmente reconocido<sup>54</sup>.

### 3.2. El principio de igualdad

Y si la que acaba de ser expuesta es la opinión que nos merece –al igual que a otros muchos autores– el método que venimos analizando desde la perspectiva del principio examinado en el epígrafe precedente, otra no muy distinta es la que también viene a alcanzarse desde el punto de vista del principio de igualdad, el cual guarda con aquel, como es de sobra sabido, una estrecha conexión<sup>55</sup> y que, a juicio de un sector doctrinal, no resulta tampoco respetado por el susodicho sistema a la vista de la configuración normativa que el mismo presenta.

En este sentido, ha venido a señalarse, en primer término, que el sistema en cuestión no respeta el principio ahora examinado al introducir un tratamiento claramente diferenciado respecto de otros contribuyentes que no hayan obtenido, en sede del IRPF, rendimientos de actividades económicas (Sánchez Pedroche, 1993, p. 233; Fernández López, 2001, p. 150; Navarro Faure, 1993, p. 87) o bien de los que, obteniéndolos, no han sido incluidos entre los diferentes sectores a los que aquel resulta aplicable en virtud de lo previsto en la respectiva orden ministerial (Navarro Faure, 1993, p. 87; Fernández López, 2001, p. 148). A ello se añade, asimismo, el hecho de que dicho régimen resulte de aplicación exclusiva a los empresarios personas físicas (o bien a las entidades en atribución de rentas cuando todos sus miembros reúnan tal condición), quedando excluidos aquellos que adoptan la forma societaria<sup>56</sup>.

Por su parte, y junto a lo anterior, se ha concluido que el método de determinación objetiva, en cuanto comporta un gravamen sobre la renta media, determina que «el principio de igualdad quede, jurídicamente hablando, hecho pedazos, y ello [...] porque los que se encontrasen en iguales condiciones [...] no tributarían con arreglo a sus verdaderas capa-

<sup>54</sup> Habiéndose pronunciado en idéntico sentido Juan Lozano (1996, pp. 111-112).

<sup>55</sup> Así lo ha recalcado el Tribunal Constitucional, en repetidas ocasiones, ya desde su Sentencia de 20 de julio de 1981. Por su parte, resulta especialmente destacable, en este punto, la Sentencia del referido Tribunal de 10 de noviembre de 1988, en la cual vino a afirmarse que «el legislador ha de ordenar la tributación sobre la renta en atención a la capacidad económica que muestren los sujetos pasivos del impuesto, al ser la capacidad, en este ámbito, medida de la igualdad».

<sup>56</sup> Circunstancia puesta de relieve por Navarro Faure (1993, pp. 87-88), Fernández López (2001, p. 150) y Beamuz Morillas (1993, p. 123), autores todos ellos que inciden en que la misma provoca, además, una quiebra del principio de neutralidad.

ciudades» (Sánchez Pedroche, 1993, p. 233)<sup>57</sup>, provocando, de esta manera, una suerte de evasión legalizada por parte de aquellos sujetos que se vean favorecidos por los estándares normativos preestablecidos (Sánchez Pedroche, 1993, p. 226; Juan Lozano, 1996, p. 120), situación que resulta corroborada por el hecho –ya señalado– de la exención de las «rentas fiscales», lo que implica no solo la vulneración de aquel principio, sino también del de progresividad, con la consiguiente quiebra del deber de solidaridad que ha de inspirar el régimen jurídico del deber de contribuir (Juan Lozano, 1996, pp. 111-112).

Así pues, y atendiendo a los consideraciones ahora realizadas, entendemos que el régimen que venimos analizando presenta serias dudas de constitucionalidad a la vista del referido principio de igualdad, al introducir un sistema de tributación específico limitado, en exclusiva, a un número determinado de contribuyentes y cuya aplicación, al no contemplar la singularidad del supuesto específico, genera evidentes desigualdades respecto de otras situaciones que, siendo idénticas en lo que respecta a la capacidad económica por ellas demostrada, pueden llegar a concurrir en otros sujetos sometidos al IRPF ajenos al referido método de determinación de la base imponible.

### 3.3. El principio de reserva de ley

El último de los principios bajo cuyo prisma ha de ser analizado el régimen objeto de estudio es el de reserva de ley, principio este que, como es de sobra conocido, goza de una larga tradición en la historia de nuestro ordenamiento constitucional, pero que, pese a ello, no parece ser convenientemente respetado en el seno de la materia examinada en el presente trabajo, y ello a la vista de la configuración normativa que de la misma se efectúa.

A este respecto, hemos de comenzar recordando que el artículo 133.1 de nuestra Carta Magna supedita el establecimiento de cualquier tributo a la presencia de la correspondiente norma legal. Evidentemente, y como bien se ha puesto de relieve, dicha previsión no ha de ser interpretada de una forma literal –en el sentido de requerir la concurrencia de la norma legal en orden a la mera y exclusiva creación de la respectiva figura tributaria–, sino que aquella ha de abarcar, asimismo, la concreción de sus elementos esenciales, pues lo contrario –se afirma con razón– no haría sino convertir el dictado constitucional en una mera entelequia (Martín Queralt, Lozano Serrano, Tejerizo López y Casado Ollero, 2018, p. 130); de ahí que resulte lógico que el artículo 8 de la actual LGT haya venido a especificar aquel mandato, exigiendo que la ley regule en todo caso, y entre otros, aspectos tales como la

---

<sup>57</sup> Una opinión semejante en este punto ha sido defendida por Beamuz Morillas (1993, pp. 114 y 115), quien señala que existe una evidente diferencia de presión fiscal entre los que denominada, a efectos del régimen de determinación objetiva, contribuyentes ricos –a los cuales el mismo beneficia– y contribuyentes pobres –a quienes aquel perjudica–.

delimitación del hecho imponible y de la base imponible, así como la determinación de los diversos obligados tributarios.

Lo anterior no significa, sin embargo, que la esfera tributaria constituya un coto vedado a la potestad reglamentaria, puesto que, como ha reiterado de manera insistente nuestro Tribunal Constitucional, la reserva de ley tiene un alcance relativo, pudiéndose, en consecuencia, hacer uso de las normas reglamentarias en este ámbito. Y no cabe duda de que ello se ha producido en sede de la determinación objetiva de los rendimientos de actividades económicas en el IRPF, pues la regulación que de la misma efectúa la actual Ley del IRPF se limita, siguiendo una inveterada tradición, a configurar el marco aplicativo general del susodicho régimen, otorgando al poder ejecutivo un amplísimo margen de maniobra (Ferreiro Lapatza, 2007, p. 11)<sup>58</sup>.

En efecto, un examen detallado de dicha regulación permite comprobar, de inmediato, cómo muchos de los aspectos cruciales del sistema de determinación objetiva son objeto de remisión al Reglamento del IRPF, ocupándose este de disciplinar cuestiones tales como la renuncia al mismo o su coordinación con ciertos regímenes especiales del IVA<sup>59</sup>. Mas no solo eso, sino que, yendo aún más allá, es a través de una norma de rango inferior –una orden ministerial– la forma en que proceden a concretarse las actividades específicas a las que el referido método resulta aplicable, así como los distintos parámetros para la cuantificación del rendimiento neto derivado de aquellas<sup>60</sup>.

Ciertamente, somos conscientes de que tanto el Tribunal Constitucional como el Supremo han modulado las exigencias del principio de reserva de ley en relación con los diferentes elementos que integran el tributo, reforzando su exigencia en lo atinente al hecho imponible y relajando la misma cuando se trata de la base imponible<sup>61</sup>. Empero, ello no es

---

<sup>58</sup> Dicha opinión fue mantenida, asimismo, en lo concerniente a la regulación de 1991, por Merino Jara (1992, p. 985).

<sup>59</sup> Artículos 33 y 36 del referido reglamento.

<sup>60</sup> Tal y como prevén los artículos 31.2 de la Ley del IRPF y 37.2 y 37.5 de su reglamento.

<sup>61</sup> En esta línea, resulta especialmente reveladora la Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de enero de 2014, la cual señala lo siguiente:

[...] la reserva de ley no afecta por igual a todos los elementos integrantes del tributo, pues el grado de concreción exigible a la ley es máximo cuando regula el hecho imponible o los beneficios fiscales, pero es menor cuando se trata de otros elementos, como la base imponible, que, aun cuando debe estar especificada en la ley, no cabe desconocer que puede devenir integrada por una pluralidad de factores de muy diversa naturaleza, cuya fijación requiere, en ocasiones, complejas técnicas y, en consecuencia, la remisión a normas reglamentarias de la concreta y final determinación de algunos aspectos configuradores de la base.

De idéntico modo vino a pronunciarse ya la Sentencia del Tribunal Constitucional de 11 de diciembre de 1992, la cual vino a concluir que la determinación del ámbito de la regulación de la base imponible que

óbice para realizar una severa crítica a la regulación hoy vigente en el tema cuyo estudio nos ocupa, la cual –se ha indicado– carece de una adecuada justificación desde la perspectiva del principio ahora examinado, al haberse otorgado a las normas secundarias un papel preponderante –y, en consecuencia, un elevadísimo margen de maniobra– en la configuración de aquel (Sánchez Pedroche, 1993, pp. 234-235; Fernández López, 2001, p. 137).

A este respecto, y dejando aparte otros aspectos de indudable trascendencia, el hecho de que no sea la Ley del IRPF, sino una orden ministerial, la que, como ya hemos señalado, se ocupe de delimitar aspectos tan esenciales como las actividades anteriormente mencionadas, el importe al que ascienden las diferentes magnitudes específicas computables en cada una de ellas o las instrucciones generales para la cuantificación de las mismas, lejos de razonable, resulta, sin duda, sorprendente, siendo absolutamente criticable desde la perspectiva constitucional (Merino Jara, 2013, p. 448, y 1992, pp. 997-998; Galapero Flores, 1998, p. 549 –nota 40–; Muleiro Parada, 2009, p. 197; Del Campo Vázquez, 1999, p. 559)<sup>62</sup>, tanto más –se advierte– si se tiene en cuenta que con tal proceder dicha regulación se erige «no en un desarrollo de la ley [...], sino en la regulación directa de una materia reservada a la ley» (Juan Lozano, 1996, p. 81; Navarro Faure, 1993, p. 80; Fernández López, 2001, p. 139), permitiéndose con ello, además, que pueda elevarse la presión fiscal del referido impuesto sin necesidad de alterar el tipo de gravamen y sin estar sometido a la aprobación parlamentaria<sup>63</sup>.

De ahí que, por ello, no sea extraño que hayan venido a sugerirse, desde el ámbito doctrinal, diversas alternativas para evitar, como sucede en la actualidad en la esfera en que nos movemos, que sean las normas secundarias las que se ocupen de concretar el régimen al que se encuentra sometido un elemento esencial de cualquier tributo como es su base imponible<sup>64</sup>, evitando así la flagrante quiebra del principio de reserva de ley que, en nuestra opinión, se produce a raíz de la utilización, sin duda abusiva, de sendos instrumentos normativos –el reglamento y la orden ministerial– que no resultan ser los más idóneos a la hora de configurar el régimen aplicable a aquella en el marco de la determinación objetiva de los rendimientos de las actividades económicas en el IRPF<sup>65</sup>.

---

debe quedar necesariamente reservada al legislador es una cuestión que «debe llevarse a cabo en función de las circunstancias del caso concreto y a partir de la naturaleza y objeto del tributo de que se trata».

<sup>62</sup> Dicha crítica se ha hecho extensiva, asimismo, a la regulación, básicamente reglamentaria, que se efectúa de la renuncia al método de determinación objetiva, habiéndolo manifestado así Simón Mataix (2000, p. 133).

<sup>63</sup> En este sentido vino a pronunciarse Navarro Faure (1993, pp. 77-78), advirtiendo del fundamento recaudatorio de este tipo de regulación.

<sup>64</sup> En concreto, dos han sido las proposiciones efectuadas a este respecto: de una parte, la realizada por Navarro Faure (1993, p. 97), quien propugnó la utilización, previa habilitación legal, de la Ley de presupuestos para actualizar las valoraciones asignadas a los módulos; y, de otra, la sugerida por Juan Lozano (1996, pp. 137-138), autora esta que vino a señalar la posibilidad de hacer uso, a estos efectos, de un decreto legislativo similar al previsto en relación con el IAE.

<sup>65</sup> Opinión que también comparte Fernández López (2001, p. 140), quien ha recordado que el papel preponderante que se otorga en este ámbito a las normas reglamentarias «se apoya en la errónea creencia



### 3.4. Una cuestión adicional: la voluntariedad del régimen como pretendida característica legitimadora de la constitucionalidad del mismo

Como de inmediato se deduce de las consideraciones efectuadas en las páginas precedentes, el método de determinación objetiva, tal y como aparece plasmado en la actualidad en sede de la normativa reguladora del IRPF, no se aviene bien con los diversos postulados constitucionales a los que se ha hecho alusión en las mismas, circunstancia que, no obstante, no ha impedido que algunos autores hayan venido a intentar salvar las dudas de constitucionalidad que aquejan a tal sistema –en especial, desde la perspectiva del principio de capacidad económica– recurriendo, a tales efectos, a la característica de la voluntariedad propia de aquel.

En este sentido, se ha señalado, por un importante sector doctrinal, que la posible vulneración del principio arriba mencionado, así como del de igualdad, se vería restaurada desde el instante en que el método de determinación objetiva que el referido impuesto contempla es enteramente voluntario para los contribuyentes que pueden acogerse al mismo –al ostentar estos últimos un derecho de opción para tributar, bien conforme a los valores medios propios de aquel, bien por los valores reales que les correspondan–, voluntariedad que vendría a erigirse así en factor legitimador del mencionado régimen (Ferreiro Lapatza, 1992, pp. 40-41; Falcón y Tella, 2014, p. 244; Fernández López, 2001, p. 158; Del Campo Vázquez, 1999, p. 556), y ello «porque si el contribuyente asiente a que su base se determine conforme a los SIM, asume tributar conforme a una base imponible que no representa su aptitud contributiva real» (Del Campo Vázquez, 1999, p. 556), pudiendo, siempre y en todo caso, renunciar a su aplicación y optar por la determinación directa de la base imponible (Ferreiro Lapatza, 1992, pp. 40-41; Fernández López, 2001, p. 158).

Por nuestra parte, entendemos que dichas afirmaciones –que han sido respaldadas por algunos pronunciamientos judiciales<sup>66</sup>– no bastan para justificar la adecuación del susodicho método al entramado constitucional ya examinado. Ello se debe a que no resulta razona-

---

de que la regulación del régimen de estimación de bases posee naturaleza formal, cuando lo cierto es que nos encontramos ante auténticas disposiciones materiales que inciden sobre la esencia misma del sistema tributario».

<sup>66</sup> Resultando especialmente destacable la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2003, en la cual vino a afirmarse que:

[...] el sistema de estimación objetiva mediante módulos está concebido para la determinación de rendimientos netos [...] de la actividad empresarial, de modo que [...] no podrá el empresario cuantificar rendimientos negativos o pérdidas, por muy reales que sean. Ello no implica que la orden aquí cuestionada infrinja el artículo 31.1 de la CE, pues, si se prevé que los rendimientos pueden ser negativos, y se desea externalizarlos, el interesado puede optar, *con respeto de su capacidad económica*, por el sistema de estimación directa (la cursiva es nuestra).

ble, en nuestra opinión, supeditar la constitucionalidad de aquel a la posibilidad de que los contribuyentes puedan adoptar una concreta decisión a este respecto, tanto más cuando ello no sucede así en relación con otras opciones fiscales a las que la propia normativa del IRPF da cabida, como la referente a la tributación conjunta y separada, en la cual, con absoluta independencia de la alternativa que se elija y siempre que no entre en juego –obvio es– el sistema de determinación objetiva, el sometimiento a imposición tendrá lugar conforme a los principios de justicia tributaria (y, singularmente, el de capacidad económica), sin que el respeto de estos últimos se haga depender, en modo alguno, de la voluntad de los respectivos contribuyentes.

El argumento anterior se conecta, de manera inmediata, con el hecho de que la visión ofrecida acerca de la voluntariedad de la determinación objetiva (y, consiguientemente, de la posible renuncia al mismo) como fundamento legitimador de la constitucionalidad de aquella resulta total y absolutamente parcial, dado que, como ya hemos indicado con anterioridad y ha sido admitido sin discusión por la doctrina, la verdadera razón que determinará la elección de los contribuyentes –asumiendo o rechazando dicho método– no será otra que la de conseguir la menor tributación posible en el IRPF (Merino Jara, 2013, pp. 434, y 1992, p. 984; Plaza Vázquez, 2012, p. 2; García-Torres Fernández, 2007, p. 328; Sánchez Huete, 2012, p. 26). De ahí que la referida renuncia –y la correspondiente preservación del principio de capacidad económica que de ello se predica– únicamente se producirá cuando la cantidad a pagar por aquellos, en aplicación del régimen de determinación directa, sea inferior a la que deba abonarse conforme al sistema objetivo<sup>67</sup>, no sucediendo así, en cambio, en el supuesto contrario, en el cual el contribuyente habrá optado por este último método al ser más favorable a sus intereses económicos, tributando, en suma, por una cantidad inferior a la que le correspondería de acuerdo con su capacidad contributiva.

Asimismo, y junto a las razones precedentes, estimamos que la voluntariedad a la que venimos haciendo mención tampoco restaura, en modo alguno, la vulneración que se produce en relación con el principio de igualdad, y ello, como con razón ha venido a señalarse, porque la opción de tributar conforme al sistema de determinación objetiva únicamente se otorga a ciertos sujetos, excluyendo de tal posibilidad a otros contribuyentes cuyos rendimientos tienen idéntico origen al de aquellos (Navarro Faure, 1993, p. 93).

Por lo demás, y como último apunte, no puede dejar de señalarse que si bien es indudable que el régimen de determinación objetiva aparece configurado con el carácter de voluntario, dicha voluntariedad es, ciertamente, matizada. En este sentido, y sin perjuicio de tratar esta cuestión con un mayor detalle en páginas ulteriores, baste señalar aquí que el ejercicio de la renuncia aludida en el párrafo precedente –efectuado en exclusiva, insistimos en ello, por aquellos sujetos a quienes les resulte económicamente desfavorable la aplicación de aquel sistema frente a la determinación directa– llevará asociada la amenaza

---

<sup>67</sup> Siempre, por supuesto, que, además, los costes indirectos asociados a dicha renuncia lo compensen.

de ser objetivo preferente en una posible inspección tributaria (Sánchez Pedroche, 1993, p. 236; Navarro Faure, 1993, p. 95; Fernández López, 2001, p. 153)<sup>68</sup>, circunstancia esta que, por sí misma, estimamos que viene ya a poner en tela de juicio la naturaleza voluntaria del sistema antes mencionado.

Así pues, y a la vista de las consideraciones efectuadas en los párrafos anteriores, entendemos que la voluntariedad a la que venimos haciendo mención no puede erigirse, en modo alguno, en factor legitimador de la constitucionalidad del sistema de determinación objetiva en el IRPF, el cual ha venido a ser cuestionado frontalmente por un sector de la doctrina, habiéndose sugerido al respecto, bien su inmediata desaparición (García-Torres Fernández, 2013, p. 30; Plaza Vázquez, 2012, p. 2; Navarro Faure, 1993, p. 96; Martínez Muñoz y Navarro Faure, 2007, p. 18), bien que la esfera de aplicación del mismo sea lo más reducida posible (Informe de la Comisión para el Estudio y Propuestas de Medidas para la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, 1998, p. 153; Navarro Faure, 1993, p. 96)<sup>69</sup>, posibilidad esta que nos sitúa ya ante la siguiente cuestión objeto de examen en el presente trabajo.

## 4. El ámbito de aplicación del sistema de determinación objetiva: delimitación y requisitos

A la hora de configurar los contornos propios del método de determinación de las bases imponibles al que venimos haciendo alusión –determinando, con ello, el alcance de su ámbito de aplicación–, tres son, a nuestro entender, los aspectos que deben ser abordados de manera imprescindible: en primer lugar, la concreción de los posibles sujetos y actividades sometidas a aquel; en segundo término, la determinación de sus límites cuantitativos; y, por último, la cuestión de su carácter voluntario y de la posible renuncia al mismo.

### 4.1. Sujetos y actividades acogidas al sistema

Procediendo al análisis del primero de los referidos aspectos, ha venido a señalarse, con acierto, que el sometimiento al método de determinación objetiva en el IRPF aparece supeditado a un conjunto de requisitos de carácter positivo que afectan, entre otras cuestiones, a las específicas actividades y sujetos a las cuales aquel resulta aplicable (Sánchez

<sup>68</sup> Dicho efecto fue reconocido, asimismo, poco tiempo después de la implantación de dicho método en 1991, por Beamuz Morillas (1993, pp. 105 y 125), habiendo venido a indicar este último la necesidad de paralizar los procedimientos de inspección abiertos a los renunciantes.

<sup>69</sup> De la misma opinión es, asimismo, Sánchez Huete (2012, p. 43), autor este que aboga por una aplicación restrictiva de la determinación objetiva.

Huete, 2012, p. 25; Simón Mataix, 2000, p. 132). Ello se debe –sabido es– a que solo pueden quedar acogidas al mismo las personas físicas (o bien las entidades en atribución de rentas en los casos en que todos sus miembros reúnan tal cualidad) que lleven a cabo unas actividades económicas específicas.

De ello deja constancia ya el artículo 31.1 de la Ley reguladora del mencionado impuesto, el cual establece que el mencionado método resulta de aplicación, en exclusiva, a «determinadas actividades económicas», las cuales –indica dicho precepto– deben ser concretadas, desde un punto de vista objetivo, atendiendo a la naturaleza de las mismas, labor esta de la cual han venido a ocuparse, como ya hemos tenido ocasión de indicar con anterioridad, sucesivos órdenes ministeriales, siendo la Orden HAC/1264/2018, de 27 de noviembre, la que, en el instante actual, procede a especificar las distintas actividades que, aisladamente consideradas, pueden quedar acogidas al régimen de determinación objetiva.

Más en concreto, la susodicha orden da cabida, a tal fin, a 71 actividades –cada una de las cuales se considera independiente a los efectos de la aplicación del mencionado régimen<sup>70</sup>–, tomando como base para ello la clasificación que de aquellas se realiza en sede del IAE, la cual, como bien se ha indicado (Fernández López, 2001, p. 145), resulta esencial en la materia que ahora nos ocupa<sup>71</sup>, todo ello sin perjuicio de las dificultades interpretativas que, en más de una ocasión, se han venido produciendo en torno a la misma<sup>72</sup>, lo que ha dado lugar –y así hemos venido a señalarlo con anterioridad– a una importante litigiosidad en este punto<sup>73</sup>.

Sea como fuere, y a la vista de las actividades que aparecen recogidas en la citada orden –cuyo ejercicio, insistimos, constituye un presupuesto esencial para la posible sujeción al

<sup>70</sup> Artículo 38.1 del Reglamento del IRPF.

<sup>71</sup> Pues no en vano el artículo 38.2 del Reglamento del IRPF dispone que «La determinación de las operaciones económicas incluidas en cada actividad deberá efectuarse de acuerdo con las normas del impuesto sobre actividades económicas, en la medida en que resulten aplicables».

<sup>72</sup> Dificultades que se hacen extensibles, como bien ha señalado Ferreiro Lapatza (2007, p. 11), a los propios módulos aplicables a las mencionadas actividades, lo cual provoca que cada uno de dichos conceptos «necesite notas o normas aclaratorias para fijar el ámbito de aplicación [...] que, en todo caso, no dejan de ser susceptibles de diversas interpretaciones», circunstancia esta –añadimos nosotros– que vendría a poner en tela de juicio, asimismo, a la seguridad jurídica como fundamento del sistema de determinación objetiva.

<sup>73</sup> Véanse los pronunciamientos citados en la nota 28 del presente trabajo. En cualquier caso, nuestros tribunales han venido a recordar que el hecho de que una concreta actividad económica quede incluida en un epígrafe específico del IAE a los efectos de la aplicación del régimen aludido en el texto no es algo discrecional (Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 30 de diciembre de 2011), sino que constituye una cuestión de prueba (Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía [Sevilla] de 4 de diciembre de 2014), correspondiendo a la Inspección de los tributos, en un primer instante, la competencia en este aspecto (Sentencias de los Tribunales Superiores de Justicia del Principado de Asturias de 26 de febrero de 2010 y de la Comunidad Valenciana de 27 de octubre de 2010).

método que nos ocupa<sup>74</sup>-, debe destacarse, de inmediato y en un primer término, como el método de determinación objetiva queda limitado en exclusiva, desde la perspectiva examinada en el presente epígrafe, a un número cerrado o exhaustivo de actividades de naturaleza empresarial –o, si se prefiere, propias de la pequeña y mediana empresa– (Martínez Muñoz y Navarro Faure, 2007, pp. 15-16; Muleiro Parada, 2009, pp. 105-106; Martínez-Carrasco Pignatelli, 2016, p. 92; García-Torres Fernández, 2013, p. 21; Simón Mataix, 2000, p. 132), siguiendo con ello una tradición inalterada desde 1991 (Navarro Faure, 1993, p. 76) y excluyendo de su ámbito, como viene siendo habitual, a quienes desarrollan actividades profesionales<sup>75</sup>, exclusión esta –se ha señalado– que respondería a las especiales peculiaridades que presentan estas últimas, lo que dificulta, respecto de la mayor parte de ellas, la configuración de una serie de índices o módulos idóneos para las mismas (Muleiro Parada, 2009, p. 106).

Por nuestra parte, y sin dejar de reconocer las singularidades de las actividades profesionales respecto de las empresariales, estimamos que, de optarse en el futuro por el mantenimiento del método de determinación objetiva en el IRPF, el mismo sí debería albergar, cuando menos, a un cierto número de actividades profesionales, tanto más si se tiene en cuenta que los rendimientos derivados de una parte de aquellas podrían cuantificarse atendiendo a módulos ya existentes como el personal empleado (asalariado o no), la superficie del local o el consumo de energía eléctrica<sup>76</sup>. Piénsese, por poner un ejemplo concreto, en un médico de atención primaria que desempeña su actividad como tal, de manera privada, por las tardes, limitando la misma a la mera consulta de los pacientes (revisión médica y expedición de recetas –sin llevar a cabo la realización personal de pruebas médicas específicas o intervenciones quirúrgicas–): ¿qué razón lógica existe para su no inclusión en la esfera del régimen objeto del presente trabajo?

Junto a lo anterior, y ya en segundo lugar, resulta también destacable el amplio número de actividades empresariales que, en el instante actual, pueden seguir acogéndose al

---

<sup>74</sup> Habiéndolo puesto así de relieve las Sentencias de los Tribunales Superiores de Justicia de Madrid de 13 de marzo de 2014 y Andalucía (Sevilla) de 13 de marzo de 2014. Precisamente por ello, resulta de todo punto lógico que, si una actividad económica que no aparece mencionada en la orden ministerial respectiva procede a tributar, en sede del IRPF y en un concreto ejercicio, de conformidad con el sistema de determinación objetiva, la exclusión del mismo se produzca ya en ese mismo ejercicio (Sentencias de los Tribunales Superiores de Justicia de Madrid de 19 de febrero de 2015 y del Principado de Asturias de 26 de febrero de 2010).

<sup>75</sup> Ello vino a apreciarse, asimismo, en el ámbito de la normativa foral, pues no en vano las ya citadas –y derogadas– normas forales reguladoras del IRPF en los territorios de Guipúzcoa (Norma foral 3/2014, de 17 de enero), Vizcaya (Norma foral 13/2013, de 5 de diciembre) y Álava (Norma foral 33/2013, de 27 de noviembre) excluyeron del ámbito de aplicación del sistema de signos, índices o módulos, de modo expreso, a las actividades profesionales.

<sup>76</sup> De ello es consciente Muleiro Parada (2009, p. 106), quien afirma que «no se puede negar la posibilidad de que estudios econométricos completos puedan derivar en el amparo de una determinación objetiva para los profesionales».

sistema objetivo de signos, índices y módulos, el cual, como bien se puso de manifiesto, fue formulado, en su origen, con un evidente propósito expansivo (Juan Lozano, 1996, p. 124; Merino Jara, 1992, p. 999; Fernández López, 2001, p. 123; Muleiro Parada, 2009, p. 104), siendo sin duda la mejor muestra de ello la progresiva –y rápida– ampliación que, en los primeros años de aquel, tuvo lugar en relación con el conjunto de actividades susceptibles de someterse al mismo<sup>77</sup>, llegando a superar incluso, en algún momento, las 150<sup>78</sup>.

De ahí que no sea extraño que el número de contribuyentes que han optado por dicho método haya resultado, durante un amplio periodo temporal, mayor al de los declarantes conforme al sistema de estimación directa<sup>79</sup>, situación que ha sido calificada –con razón– de «paradójica» (Ferreiro Lapatza, 2007, p. 9) a la vista del carácter general que, en la actualidad, se atribuye a este último en la Ley del IRPF como sistema de cuantificación de los rendimientos de las actividades económicas<sup>80</sup>, pero que, no obstante, ha venido revirtiéndose en los últimos años<sup>81</sup>, sin duda como consecuencia, no solo del establecimiento de determinados límites cuantitativos –a los que de inmediato nos referiremos–, sino también de una paulatina reducción del número de actividades acogidas al régimen aquí examinado.

Por lo demás, y ya en lo que a estas últimas afecta, únicamente resta recordar, para finalizar el presente apartado, que el sistema de determinación objetiva solo les resultará

<sup>77</sup> Así vinieron a señalarlo Merino Jara (1992, p. 999), Fernández López (2001, p. 132) y Navarro Faure (1993, p. 89), autora esta que vino a poner de relieve como mientras la Orden Ministerial de 26 de febrero de 1992 procedió a incluir, en exclusiva, 11 actividades (ampliadas con posterioridad a 30 por la Orden de 26 de noviembre de 1992), la de 25 de noviembre de 1993 dio ya cobijo a 54, lo que provocaba, a juicio de aquella, una generalización excesiva de la estimación por signos, índices y módulos.

<sup>78</sup> Circunstancia que chocaba con las recomendaciones formuladas en el Informe de la Comisión para el Estudio y Propuestas de Medidas para la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (1998, p. 153), el cual sugería la necesidad de revisar el número de actividades incluidas en dicho sistema, eliminando las siguientes:

[...] las que puedan configurarse en algún caso como pasos intermedios en las cadenas de producción o distribución de bienes y servicios, las que cuenten en su conjunto con un reducido número de contribuyentes o las que presenten altos porcentajes de renuncia a este sistema de estimación.

<sup>79</sup> En este sentido, Ferreiro Lapatza (2007, p. 9), tomando como referencia los datos relativos al ejercicio de 1998, señaló que de los tres regímenes de determinación de la base imponible solo un 8,9 % de los contribuyentes por actividades económicas en el IRPF hizo uso de la modalidad directa normal, siendo el 33,34 % de aquellos los que declararon conforme a la directa simplificada y acogiéndose el restante 57,58 % al régimen objetivo.

<sup>80</sup> Pues, no en vano, el artículo 30.1 de la vigente ley reguladora del mencionado impuesto dispone que «La determinación de los rendimientos de actividades económicas se efectuará, *con carácter general*, por el método de estimación directa» (la cursiva es nuestra).

<sup>81</sup> Véanse al respecto los datos recogidos en la nota 15 del presente trabajo.

aplicable cuando las mismas sean desarrolladas en su totalidad, desde la perspectiva territorial, dentro del ámbito espacial de aplicación del IRPF<sup>82</sup> y, además, no se desarrollen, de manera simultánea, otras actividades que hayan de someterse, en cuanto a su modalidad de tributación, al método de determinación directa<sup>83</sup>, dada la imposibilidad existente de compatibilizar ambos regímenes en relación con un mismo contribuyente titular de varias de aquellas (Fernández López, 2001, p. 155; Muleiro Parada, 2009, p. 112)<sup>84</sup>.

## 4.2. Límites cuantitativos

Junto a los requisitos de carácter positivo que hemos tenido ocasión de analizar en el epígrafe precedente, la posible sujeción al régimen de determinación objetiva en sede del IRPF exige, asimismo, la presencia de una serie de condiciones de carácter negativo, estando constituida la primera de ellas por el hecho de que no tenga lugar la superación de determinados límites cuantitativos que aparecen fijados normativamente (Sánchez Huete, 2012, p. 25; Simón Mataix, 2000, p. 132) y que en unos casos afectan, de manera general, al conjunto de las diversas actividades a las que resulta de aplicación el citado método, mientras que en otros resultan propios y específicos de cada una de aquellas consideradas de modo individualizado<sup>85</sup>.

<sup>82</sup> Pues si alguna de tales actividades se desarrolla –siquiera sea parcialmente– fuera del referido ámbito de aplicación, ello determinará la imposibilidad de tributar conforme al mencionado régimen (art. 31.1 de la Ley del IRPF). Ello ha sido resaltado por la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 5 de diciembre de 2016, la cual ha venido a poner de relieve que resulta indiferente, a efectos de la aplicación de dicha previsión, el hecho de que los trabajos realizados en el extranjero sean meramente esporádicos.

<sup>83</sup> Artículo 31.1 de la Ley del IRPF.

<sup>84</sup> Dicha incompatibilidad –que el Informe de la Comisión para el Estudio y Propuestas de Medidas para la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (1998, p. 155) vino a fundamentar en el hecho de que la misma dificulta «el traspaso de beneficios de actividades en estimación directa a actividades en régimen de módulos»– presenta, no obstante, una excepción, la cual opera en aquellos supuestos en que se inicie durante el año alguna actividad económica no incluida o por la que se renuncie al método de determinación objetiva, en cuyo caso la mencionada incompatibilidad no surtirá efectos para ese año respecto a las actividades que se venían realizando con anterioridad (art. 35 del Reglamento del IRPF).

<sup>85</sup> De conformidad con el artículo 31.1 de la Ley del IRPF, el ámbito de aplicación de dicho método se fijará, entre otros extremos:

[...] por módulos objetivos como el volumen de operaciones, el número de trabajadores, el importe de las compras, la superficie de las explotaciones o los activos fijos utilizados, con los límites que se determinen reglamentariamente para el conjunto de actividades desarrolladas por el contribuyente y, en su caso, por el cónyuge, descendientes y ascendientes, así como por entidades en régimen de atribución de rentas en las que participen cualquiera de los anteriores.

A este respecto, y comenzando por estos últimos, es sabido que el régimen de determinación que venimos examinando establece, como causa de exclusión del mismo, la superación, en determinadas actividades que pueden acogerse a aquel, de unos límites máximos que fija la correspondiente orden ministerial<sup>86</sup>, los cuales atañen, en lo fundamental, al número máximo de vehículos y de personas empleadas, proceder este que, si bien concuerda con los sujetos concretos a los que dicho sistema va dirigido (pequeños y medianos empresarios) (Muleiro Parada, 2009, p. 124), ha venido a ser objeto de crítica por parte de algún autor de nuestra doctrina, habiéndose señalado, en este sentido, el efecto claramente desincentivador que ello tiene para el crecimiento de la pequeña empresa (Ferreiro Lapatza, 2007, p. 12).

Por su parte, y ya en lo concerniente a los límites generales previstos en relación con el conjunto de las actividades desarrolladas por un mismo contribuyente, los mismos toman como referencia, como es sabido, los siguientes parámetros: 1) el volumen de rendimientos íntegros en el año inmediato anterior; 2) el volumen de operaciones por las que se debe expedir factura cuando el destinatario sea un empresario o profesional; y 3) el volumen de compras de bienes y servicios, excluidas las adquisiciones de inmovilizado, durante el ejercicio precedente<sup>87</sup>. A estos efectos, los referidos límites aparecen fijados, en el instante actual y a raíz de lo dispuesto en el Real Decreto-Ley 27/2018, de 28 de diciembre, en 250.000 euros, 125.000 euros y 250.000 euros, respectivamente<sup>88</sup>, debiendo tenerse en cuenta que las cantidades que correspondan a cada uno de los parámetros citados habrán de ser elevadas al íntegro en aquellos casos en que la actividad de que se trate se hubiese iniciado en el año inmediato anterior<sup>89</sup>.

De este modo, el legislador, en consonancia con la filosofía propia del método de determinación objetiva, ha venido a excluir del mismo a aquellas actividades empresariales que presenten un volumen significativo (García-Torres Fernández, 2013, p. 25; Muleiro Parada,

---

<sup>86</sup> Artículo 34.1 del Reglamento del IRPF.

<sup>87</sup> Artículo 31.1 de la Ley del IRPF.

<sup>88</sup> De este modo, se sigue la línea mantenida desde el año 2016 como consecuencia de lo previsto en el artículo 61 de la Ley 48/2015, de 29 de octubre, de Presupuestos Generales del Estado para el referido ejercicio, precepto este que vino a fijar –con carácter transitorio– los límites a los cuales se hace alusión en el texto. A este respecto, debe recordarse que las magnitudes inicialmente fijadas, a estos efectos, por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, fueron, para las diversas magnitudes aludidas en el texto, de 150.000 euros, 75.000 euros y 150.000 euros, respectivamente.

<sup>89</sup> Artículos 31.1 de la Ley del IRPF. A este respecto, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León (Burgos) de 27 de septiembre de 2013 ha entendido que, a los efectos de proceder a la susodicha elevación al íntegro, la situación de reinicio de actividades debe asimilarse a la de inicio de las mismas, por lo que la aplicación de la referida previsión se producirá también en aquellas hipótesis en que el contribuyente haya cesado en el desempeño de una de ellas reanudándolo, con posterioridad, en un instante ulterior.



2009, p. 119), exclusión que resulta, desde aquella perspectiva, plenamente lógica y que, al igual que la concerniente a la superación de determinados módulos concretos, opera por un periodo de tres años a partir del ejercicio posterior a aquel en el que se produzca dicha circunstancia<sup>90</sup>. Empero, y como ya ha sido indicado con anterioridad, tal previsión ha venido dando lugar a una práctica consistente en la fragmentación ficticia, por parte de determinados contribuyentes, de las actividades que superen los límites anteriormente indicados en diversas actividades de idéntico contenido y naturaleza –pero de menor volumen– al frente de los cuales se sitúa a personas familiarmente vinculadas a aquellos<sup>91</sup>, y ello con la evidente finalidad de impedir la inaplicación del referido régimen (Sánchez Huete, 2012, p. 30; García-Torres Fernández, 2013, pp. 21 y 24).

Precisamente por esta razón, no es extraño que la actual Ley del IRPF contemple una cláusula antielusoria específica –cuyo origen se encuentra en la ya mencionada Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal– tendente a evitar este tipo de actuaciones –las cuales han sido calificadas de simulación por nuestros tribunales<sup>92</sup>–, exigiendo la misma, a los efectos de los computar los límites cuantitativos antes reseñados, que en el cómputo respectivo se incluyan tanto las operaciones realizadas por el contribuyente, como las llevadas a cabo por su cónyuge, ascendientes y descendientes –así como también por las entidades en régimen de atribución de rentas en las que participan cualquiera de los anteriores– siempre que concurren los dos siguientes requisitos: 1) que las actividades desarrolladas por aquellos sean idénticas o similares –entendiéndose por tales, a estos efectos, las que se encuentren clasificadas en el mismo grupo del IAE–; y 2) que exista una dirección común de tales actividades, compartiéndose medios personales o materiales.

Siendo esto así, y aun entendiendo que nos encontramos ante una previsión que resulta loable en cuanto a su finalidad<sup>93</sup>, no cabe duda de que la misma presenta no pocos

---

<sup>90</sup> Artículos 31.1 de la Ley del IRPF y 34.1 y 34.3 de su reglamento regulador. Así han venido a ponerlo de manifiesto las Sentencias del Tribunal Supremo de 16 de julio de 2015, de la Audiencia Nacional de 17 de diciembre de 2014 y de los Tribunales Superiores de Justicia de Madrid de 12 de julio de 2015 y 11 de octubre de 2012, Castilla-La Mancha de 27 de abril de 2016, Castilla y León (Burgos) de 14 de septiembre de 2012, Cataluña de 10 de marzo de 2011, Andalucía (Sevilla) de 15 de julio de 2016 y Andalucía (Granada) de 15 de abril de 2013, pronunciamiento este último que señala –con razón– que la mencionada exclusión opera con absoluta independencia de que el año siguiente (a aquel en el cual se hayan rebasado los referidos límites) estos últimos no se superen.

<sup>91</sup> Fenómeno este conocido –en palabras de Ferreiro Lapatz (2007, p. 10)– con el nombre de «enanismo fiscal».

<sup>92</sup> Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 10 de octubre de 2017, 27 de julio de 2017, 4 de mayo de 2016 y 20 de enero de 2016; Castilla y León (Burgos) de 15 de diciembre de 2014, y Castilla y León (Valladolid) de 8 de marzo de 2013.

<sup>93</sup> En idéntico sentido se ha manifestado Sánchez Huete (2012, p. 32).

aspectos susceptibles de crítica, y ello no solo en lo que respecta a los posibles efectos negativos que, más allá de lo jurídico, pueden derivarse de aquella<sup>94</sup>, sino también –y sobre todo– porque los términos en que se pronuncia, lejos de facilitar su aplicación, plantea no pocas interrogantes<sup>95</sup>, complicando con ello el propio método de determinación objetiva en su conjunto y poniendo en tela de juicio, consiguientemente, la seguridad jurídica y la simplificación en cuanto señas de identidad del mencionado régimen (Ferreiro Lapatza, 2007, p. 10; Sánchez Huete, 2012, p. 32).

### 4.3. La voluntariedad del sistema: la renuncia al mismo

El último de los requisitos –también de carácter negativo– requeridos para quedar sometido al método de determinación objetiva en el ámbito del IRPF aparece constituido por la necesidad de que los sujetos que pueden quedar acogidos a aquel no renuncien a la aplicación del mismo (Sánchez Huete, 2012, p. 25). De este modo, viene a configurarse una de las notas consustanciales al susodicho régimen –esto es, el de su naturaleza voluntaria–<sup>96</sup>, la cual viene ya exigida por el artículo 50.3 de la LGT<sup>97</sup>, cuerpo normativo este que, no obstante su carácter de ley ordinaria, da cabida, como es sabido, a los principios generales del sistema tributario español.

Sin perjuicio de lo anterior, y pese a reconocer la mencionada voluntariedad como rasgo distintivo del referido sistema –pues la decisión última acerca de la aplicación del mismo,

---

<sup>94</sup> Habiendo señalado al respecto Ferreiro Lapatza (2007, p. 10) las dificultades que una medida de este tipo puede provocar en orden a una posible incentivación en la creación de nuevas pequeñas empresas, las cuales –indica– «constituyen la base de nuestra organización y entramado económico-social», crítica a la que se suman Muleiro Parada (2009, p. 124) y Sánchez Huete (2012, p. 32), autor este último que entiende que la medida examinada en el texto «puede poner bajo sospecha la práctica habitual, y deseable, que supone la comunicación y continuidad en la actividad empresarial por otros miembros de la familia».

<sup>95</sup> Circunstancia puesta de relieve por García Novoa (2006, pp. 28 y 29), Sánchez Huete (2012, p. 31), Muleiro Parada (2009, pp. 121-123) y García-Torres Fernández (2007, pp. 318-319), quienes mencionan como ejemplos de tales interrogantes las que se suscitan en torno a la correcta interpretación de los términos «ascendientes y descendientes» y «dirección común».

<sup>96</sup> Característica que han venido a poner de manifiesto nuestros tribunales en repetidas ocasiones, siendo buena muestra de ello las Sentencias del Tribunal Constitucional de 16 de octubre de 2017 y 1 de diciembre de 2016; del Tribunal Supremo de 9 de julio de 2012 y 12 de marzo de 2012; así como de los Tribunales Superiores de Justicia de Cataluña de 18 de diciembre de 2017, Madrid de 15 de marzo de 2017 y Andalucía (Granada) de 25 de febrero de 2011.

<sup>97</sup> En virtud del cual:

Las bases imponibles se determinarán con carácter general a través del método de estimación directa. No obstante, la ley podrá establecer supuestos en que sea de aplicación el método de estimación objetiva, que tendrá, en todo caso, carácter voluntario para los obligados tributarios».

cuando ello resulta posible, queda siempre en manos del contribuyente (Juan Lozano, 1996, p. 66; Rodríguez Alonso, 2012, p. 2)–, lo cierto es que aquella ha venido a ser calificada, en sede doctrinal, de indirecta (Sánchez Huete, 2012, p. 27), *sui generis* (Simón Mataix, 2000, p. 144) o matizada (Muleiro Parada, 2009, pp. 102-103), calificativos todos ellos que, en definitiva, no hacen sino reflejar la idea de que ese carácter voluntario no se expresa en toda su amplitud, conclusión esta que no podemos sino compartir y que, a nuestro juicio, aparece fundamentada en la concurrencia de diversas razones.

Así, y en primer lugar, queda claro, a la vista de lo previsto en el artículo 31.1 de la Ley del IRPF<sup>98</sup>, que, si bien dicho sistema es, en efecto, voluntario, se incluye automáticamente en este último a todos aquellos sujetos que, atendiendo a los datos de su correspondiente actividad, cumplan los requisitos necesarios para quedar acogidos al mismo (Merino Jara, 2013, p. 438; Simón Mataix, 2000, p. 144; Beamuz Morillas, 1993, p. 105; Del Campo Vázquez, 1999, p. 552); dicho de otro modo –y en palabras de nuestros tribunales– nos encontramos ante una voluntariedad pasiva, la cual se manifiesta, de un modo tácito, con ocasión del no ejercicio de la renuncia al mencionado régimen<sup>99</sup>. De ahí que no sea extraño que algunos autores hayan sugerido, en este concreto punto, que la opción por este sistema debería ejercitarse, como ya sucediera en el periodo 1984–1991, de forma expresa, siendo el contribuyente quien decidiese, de manera activa –esto es, formulando la respectiva petición–, someterse a dicha modalidad de tributación (Navarro Faure, 1993, p. 97; Martínez Muñoz y Navarro Faure, 2007, p. 18; Muleiro Parada, 2009, pp. 140-141; Simón Mataix, 2000, p. 128)<sup>100</sup>, erigiéndose así la determinación directa como el método de aplicación automática y general en los casos de silencio de aquel (Muleiro Parada, 2009, pp. 140-141).

Por otra parte, y en segundo término, es sabido que cuando un contribuyente lleva a cabo, en un determinado instante, la renuncia al régimen objetivo, ello conlleva, como consecuencia inmediata, la exclusión irreversible del referido método durante un periodo mínimo de tres años<sup>101</sup>, sin que aquel pueda, en modo alguno, durante tal lapso temporal, cuantificar los rendimientos derivados de las actividades económicas que desarrolle conforme a

---

<sup>98</sup> En el cual se dispone que «Los contribuyentes que reúnan las circunstancias previstas en las normas reguladoras de este método determinarán sus rendimientos conforme al mismo, salvo que renuncien a su aplicación, en los términos que reglamentariamente se establezcan».

<sup>99</sup> Sentencias del Tribunal Supremo de 9 de julio de 2012, 12 de marzo de 2012 y 6 de julio de 2007; de los Tribunales Superiores de Justicia de Andalucía (Granada) de 11 de julio de 2017 y 25 de febrero de 2011; Cataluña de 10 de diciembre de 2013, y Madrid de 21 de junio de 2010 y 15 de marzo de 2007.

<sup>100</sup> Una opinión similar vino a mantener Juan Lozano (1996, p. 67), habiendo señalado, al respecto, que «sociológicamente la voluntariedad resulta más real cuando el sujeto pasivo opta expresamente por un régimen que quiere formularse como alternativo».

<sup>101</sup> Artículos 31.1 de la Ley del IRPF y 33.3 de su reglamento regulador.

dicho sistema, el cual resultará, *ex lege*, vetado de raíz, resultando de aplicación obligatoria la determinación directa en alguna de sus dos modalidades –así como el régimen general en el ámbito del IVA<sup>102</sup>–, lo cual abona la idea de la ausencia de voluntariedad alguna en estas situaciones (Beamuz Morillas, 1993, p. 105), tanto más cuando, como bien se ha indicado, ello condicionará poderosamente la libertad de elección del contribuyente en el concreto momento en que deba ejercer su opción en este punto (Fernández López, 2001, p. 154).

Por último, y como ya hemos tenido ocasión de poner de relieve con anterioridad, no puede dejar de señalarse, asimismo, la circunstancia de que la puesta en práctica de la renuncia a la que venimos haciendo mención, en el medida en que será llevada a cabo, en la generalidad de los supuestos, por aquellos contribuyentes que resulten perjudicados, desde la perspectiva económica, por la aplicación del método de determinación objetiva, comportará el riesgo de ser considerado objetivo prioritario de una hipotética inspección tributaria (Sánchez Pedroche, 1993, p. 236; Navarro Faure, 1993, p. 95; Fernández López, 2001, p. 153; Beamuz Morillas, 1993, pp. 105 y 125), dato este que, unido a los anteriores, no hace sino confirmar, a nuestro juicio y sin ningún género de duda, el carácter «matizado» de la voluntariedad del susodicho sistema.

Sea como fuere, es evidente, a la vista de la normativa tributaria hoy vigente, que esta última hace pivotar la aplicación del método de determinación objetiva sobre la base del no ejercicio de la renuncia al mismo, circunstancia esta que, de una parte, confirma el carácter preferente (Juan Lozano, 1996, p. 67; Muleiro Parada, 2009, pp. 102 y 125) y expansivo del referido sistema (Merino Jara, 2013, p. 438, y 1992, p. 987; Juan Lozano, 1996, p. 67; Fernández López, 2001, p. 153) y, de otra, configura una causa de exclusión de dicho régimen –el ejercicio de la mencionada renuncia– de naturaleza claramente subjetiva<sup>103</sup> y cuya forma de ejecución –expresa o tácita–, así como también la revocación de aquella, han venido planteando diversos problemas.

En este sentido, y en lo referente a la renuncia expresa, es sabido que la misma debe ejercitarse, salvo en los supuestos de inicio de actividad –en cuyo caso aquella tendrá que efectuarse con ocasión de la presentación de la correspondiente declaración censal–, en el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en que aquella deba surtir efecto<sup>104</sup>,

<sup>102</sup> Circunstancias ambas puestas de relieve, en aras a discutir la voluntariedad a la que venimos haciendo mención, por Fernández López (2001, pp. 154-155).

<sup>103</sup> Al hacerse depender, en exclusiva, de la decisión del contribuyente, dato este que, como ha venido a recordar la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha de 11 de mayo de 2015, permite diferenciar dicho motivo de exclusión de los examinados en el epígrafe precedente, los cuales presentan un carácter eminentemente objetivo.

<sup>104</sup> Artículo 33.1 del Reglamento del IRPF. Empero, debe advertirse que para el año 2019 el ya aludido Real Decreto-Ley 27/2018, de 28 de diciembre, vino a otorgar, a estos efectos, un periodo de un mes a partir del día siguiente a la fecha de publicación de aquel en el BOE, la cual tuvo lugar el 29 de diciembre de ese mismo año.

estableciéndose así, en consecuencia, un plazo preclusivo que podría llevar a pensar que su desatención, por parte del respectivo contribuyente, determinará, como consecuencia insoslayable, su automática inclusión en el régimen de determinación objetiva (Fernández López, 2001, pp. 153-154; Merino Jara, 1992, p. 996, nota 10).

No obstante lo anterior, y sin perjuicio de lo que de inmediato se dirá en relación con la renuncia tácita, debe señalarse que el desconocimiento de dicho plazo –y el consiguiente ejercicio de la renuncia fuera del mismo– no siempre ha provocado el efecto al que se acaba de hacer mención, habiéndose reconocido plena eficacia jurídica, tanto a la renuncia presentada con anterioridad al periodo aludido en el párrafo precedente (anticipada o pretemporánea), como a la efectuada una vez concluido aquel<sup>105</sup>, conclusión esta que ha venido a fundarse no solo en la necesidad de diferenciar la comisión de una infracción tributaria de la pérdida o caducidad de un derecho por su instrumentación fuera de plazo<sup>106</sup>, sino también en las exigencias derivadas de los principios de proporcionalidad, buena fe y confianza legítima (Muleiro Parada, 2009, pp. 127-129; Simón Mataix, 2000, p. 145).

Por su parte, y ya en lo concerniente a la renuncia tácita –cuyo reconocimiento normativo tuvo lugar en el año 1998–, aquella se articula mediante la presentación, en el plazo reglamentario fijado para ello, de la declaración correspondiente al pago fraccionado del primer trimestre del año natural en que deba surtir efectos o, en las hipótesis de inicio de actividad, del primer trimestre del ejercicio de la misma<sup>107</sup>. De esta manera, viene a plasmarse, en la esfera positiva, una posibilidad que ya había sido admitida, en diferentes ocasiones, en sede judicial<sup>108</sup> y que resulta ser, sin duda, plenamente adecuada, no solo desde el respeto al principio de capacidad económica (Simón Mataix, 2000, p. 135), sino también, y sobre todo, a la vista de la voluntariedad que se predica del sistema de determinación objetiva en el IRPF como nota esencial de este último.

<sup>105</sup> A este respecto, nos remitimos a los trabajos de Simón Mataix (2000, pp. 141 a 145) y Muleiro Parada (2009, pp. 126-130), los cuales recogen diversos pronunciamientos judiciales en este sentido.

<sup>106</sup> De ahí que compartamos la opinión mantenida por Del Campo Vázquez (1999, p. 552) cuando señala que:

Las inexactitudes, los retrasos o las deficiencias que en tal materia se produzcan constituyen un ilícito tributario que el ordenamiento podría reprimir mediante la imposición, en su caso, de las sanciones que correspondan. Ahora bien, esa represión no puede hacerse imponiendo forzosamente la tributación mediante el método de SIM, ya que este no tiene la consideración jurídica de sanción, sino que es, simplemente, un mecanismo para cuantificar la contribución al sostenimiento de los gastos públicos.

<sup>107</sup> Artículo 33.1 del Reglamento del IRPF.

<sup>108</sup> Resultando especialmente destacable la Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de julio de 2007. Junto a la anterior, la admisibilidad de la renuncia llevada a término siguiendo un criterio antiformalista aparece reflejada en las Sentencias del referido Tribunal de 9 de julio de 2012 y 12 de marzo de 2012 y de los Tribunales Superiores de Justicia de Andalucía (Granada) de 11 de julio de 2017 y 25 de febrero de 2011, Cataluña de 10 de diciembre de 2013 y Madrid de 21 de junio de 2010.



Por lo demás, y ya para finalizar, únicamente resta señalar que una vez efectuada –en cualquiera de las dos modalidades examinadas en los párrafos precedentes– la renuncia al método de determinación objetiva en el IRPF, la misma tendrá, como ya se ha señalado, una duración mínima de tres años<sup>109</sup>, prorrogándose en los años sucesivos en que pudiera resultar aplicable dicho sistema salvo que aquella sea debidamente revocada<sup>110</sup>. Dicha revocación tendrá que llevarse a cabo –al igual que sucedía con la renuncia expresa– durante el mes de diciembre anterior al inicio del año en que debe surtir efecto el mencionado régimen objetivo<sup>111</sup>, debiendo ejercitarse, necesariamente, de modo expreso<sup>112</sup>, exigencia esta que –entendemos– es la que mejor se ajusta al principio de seguridad jurídica<sup>113</sup>.

---

<sup>109</sup> En relación con esta cuestión, coincidimos con Muleiro Parada (2009, p. 137) cuando afirma –con acierto– que la referencia al término «años» debería ser sustituida por la de «ejercicios», dado que la renuncia no siempre tendrá eficacia desde primeros de año, siendo el mejor ejemplo de ello los supuestos en que el inicio de la respectiva actividad económica se produzca a lo largo del mismo.

<sup>110</sup> Artículo 33.3 del Reglamento del IRPF.

<sup>111</sup> Véase nota anterior.

<sup>112</sup> Habiendo rechazado nuestros tribunales (Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 10 de diciembre de 2013 y Resolución del TEAC de 21 de marzo de 2018) la posibilidad de que la revocación aludida en el texto tenga lugar de manera tácita (presentando nuevas autoliquidaciones en las cuales los rendimientos empresariales se cuantifiquen conforme al sistema de determinación objetiva).

<sup>113</sup> En idéntico sentido se ha pronunciado Muleiro Parada (2009, p. 137).

## Referencias bibliográficas

- Beamuz Morillas, J. (1993). Informe crítico sobre la estimación objetiva por módulos. *Palau*14, 21.
- Campo Vázquez, R. del. (1999). Sobre la voluntariedad en la renuncia al método de estimación objetiva por signos, índices y módulos del IRPF. *Impuestos, Tomo I*.
- Cruz Padial, I. (2006). Simplificación tributaria: viabilidad de las estimaciones objetivas. *Quincena Fiscal*, 14.
- Falcón y Tella, R. (2014). *Derecho financiero y tributario (Parte General)*. Madrid: Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho. Universidad Complutense de Madrid.
- Fernández López, R. I. (2001). *La determinación de la base imponible de la pequeña y mediana empresa en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. Madrid: Marcial Pons.
- Ferreiro Lapatza, J. J. (1992). Procedimientos y métodos de comprobación tributaria a la luz de los principios constitucionales. *Dereito. Revista Xurídica de Universidade de Santiago de Compostela*, 1(l).
- Ferreiro Lapatza, J. J. (2005). Apología contracorriente de la estimación objetiva. *Crónica Tributaria*, 116.
- Ferreiro Lapatza, J. J. (2007). La estimación objetiva en la nueva Ley del IRPF. *Quincena Fiscal*, 15-16.
- Galapero Flores, R. (1998). Regímenes de determinación de la base imponible en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, 249.
- García Novoa, C. (2006). El Proyecto de Ley de Prevención del Fraude (II). *Quincena Fiscal*, 10.
- García-Torres Fernández, M.<sup>a</sup> J. (2007). Estimación objetiva y ganancias patrimoniales no sujetas al IRPF: la problemática de la prueba. *Impuestos, Tomo II*.
- García-Torres Fernández, M.<sup>a</sup> J. (2013). Novedades introducidas en la estimación objetiva del IRPF por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, ¿medidas antifraude o con finalidad recaudatoria? *Documentos del Instituto de Estudios Fiscales*, 16.
- Génova Galván, A. (1985). *Los denominados regímenes de determinación de la base imponible distintos del de estimación directa*. Secretariado de Publicaciones de la Universidad de la Laguna. Tomo II.
- Génova Galván, A. (1986). Los regímenes de determinación de la base imponible. *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, 181.
- Herrero Madariaga, J. (1985). *La estimación objetiva singular (nuevo régimen): IRPF e IVA*. Granada: Comares.
- Informe de la Comisión para el Estudio y Propuestas de Medidas para la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. (1998). Madrid.
- Informe de la Comisión para el Estudio y Propuestas de Medidas para la reforma de la Ley General Tributaria*. (2001). Madrid.
- Juan Lozano, A. (1996). *La estimación objetiva por signos, índices o módulos en el IRPF*. Madrid: Cuadernos Civitas.
- Martín Queralt, J. (1996). Prólogo a la obra de A. Juan Lozano, *La estimación objetiva por signos, índices o módulos en el IRPF*. Madrid: Cuadernos Civitas.
- Martín Queralt, J., Lozano Serrano, C., Tejerizo López, J. M. y Casado Ollero, G. (2018). *Curso de Derecho financiero y tributario*. (29.<sup>a</sup> ed.). Madrid: Tecnos.

- Martínez Muñoz, Y. y Navarro Faure, A. (2007). La estimación objetiva en la determinación de la culpabilidad en materia tributaria. *Nueva Fiscalidad*, 4.
- Martínez-Carrasco Pignatelli, J. M. (2016). Nuevo ámbito objetivo y subjetivo de las actividades en estimación objetiva en el IRPF y en el régimen simplificado del IVA. *Quincena Fiscal*, 7.
- Merino Jara, I. (1992). La estimación objetiva en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, 221.
- Merino Jara, I. (2013). La estimación objetiva. En J. M. Tejerizo López (dir.), *Comentarios a la Ley de lucha contra el fraude fiscal*. Cizur Menor: Thomson-Reuters/Aranzadi.
- Muleiro Parada, L. (2009). *La determinación objetiva: IRPF e IVA*. Madrid: Marcial Pons.
- Navarro Faure, A. (1993). La adecuación de la estimación objetiva por signos, índices y módulos a la justicia tributaria. *Palau* 14, 21.
- Pita Grandal, A. M.<sup>a</sup> (2009). Prólogo a la obra de L. Muleiro Parada, *La determinación objetiva: IRPF e IVA*. Madrid: Marcial Pons.
- Plaza Vázquez, A. (2012). La estimación objetiva en el IRPF. *Actualidad Jurídica Aranzadi*, 844.
- Poveda Blanco, F. (1992). El retorno de las estimaciones objetivas de los rendimientos empresariales. Análisis crítico. *Impuestos, Tomo I*.
- Rodríguez Alonso, I. (2012). La estimación objetiva en el IRPF. *Actualidad Jurídica Aranzadi*, 844.
- Sainz de Bujanda, F. (1973). Los métodos de determinación de la base imponible y su proyección sobre la estructura del sistema tributaria. *Hacienda y Derecho*. Vol. VI. Madrid: Instituto de Estudios Políticos.
- Sánchez Huete, M. A. (2012). Estimación objetiva, prevención del fraude y blanqueo. *Quincena Fiscal*, 11.
- Sánchez Pedroche, J. A. (1993). Un problema de alcance constitucional, la tributación sobre la renta efectiva o la renta presunta, media o normal. *Revista Española de Derecho Financiero*, 78.
- Simón Mataix, M.<sup>a</sup> (2000). Consideraciones acerca del plazo y de la forma de la opción por la estimación objetiva y por la estimación directa simplificada en el IRPF en estimación objetiva en el IRPF. *Crónica Tributaria*, 94.